

Masteruppsats i offentlig förvaltning [VT 2013]

Förvaltningshögskolan, Göteborgs universitet

Amanda Simm

Handledare: Stellan Malmer

Examinator: Osvaldo Salas

Dokumentation av redovisningssystem

Implementeringen av KRL 2:7, problem och
möjligheter

Sammanfattning

Dokumentation av redovisningssystem (systemdokumentation) beskrivs av Rådet för kommunal redovisning som ett eftersatt redovisningsområde. Det finns indikationer på att det lagstagnade kravet på kommuner att upprätta systemdokumentation inte efterlevs. Med utgångspunkt i detta är syftet med uppsatsen att kartlägga och problematisera implementeringsprocessen av kommunal redovisningslag 2:7, som gäller kravet på kommuner att upprätta systemdokumentation.

Undersökningen innehåller en kvantitativ del som undersöker i vilken utsträckning Sveriges kommuner har upprättat systemdokumentation. I den kvalitativa delen intervjuas ekonomer i kommuner och revisor. Med hjälp av empirin och referensramen kan implementeringsprocessen av KRL 2:7 analyseras och förklaras.

Eftersom många kommuner ännu inte hade upprättat systemdokumentation visar undersökningen att det finns implementeringsproblem med KRL 2:7. Resultatet visar också att mycket kan göras för att öka antalet upprättade systemdokumentationer. Tack vare respondenternas kunskaper och erfarenheter om situationen kan ett flertal konkreta åtgärds punkter presenteras.

Nyckelord: dokumentation av redovisningssystem, systemdokumentation, KRL, implementering.

Innehållsförteckning

1. Inledning.....	6
1.1 Vad innebär dokumentation av redovisningssystem?	7
1.2 Problemformulering	8
1.2.1 Syfte och frågeställning.....	9
1.2.2 Avgränsningar	10
2. Referensram.....	11
2.1 Extern redovisning	11
2.1.1 Redovisningssystem – uppbyggnad och funktion.....	14
2.1.2 RKR:s skrift: Dokumentation av redovisningssystem	17
2.1.3 Intern kontroll.....	19
2.2 Institutionell teori	21
2.2.1 Att göra fel	22
2.2.2 Implementering	23
2.2.4 Studier om implementering av redovisningsregler	27
2.3 Sammanfattning av referensramens tre delar	28
2.2.5 Analysmodell: genomgång av systemdokumentationer.....	28
3. Metod.....	30
3.1 Tillvägagångssätt.....	30
3.1.1 Val av empiri	32
3.1.2 Metod för analys av empirin	33
4. Presentation och analys av empirin	34
4.1 Respondenterna om syftet med KRL 2:7	35
4.1.1 Analys av lagens syfte.....	36
4.2 Respondenterna om spridningen av lagen.....	37
4.2.1 Analys av spridning av lagen	38

4.3 Har kommunerna upprättat systemdokumentation?.....	40
4.3.1 Analys av implementeringen av KRL 2:7	42
4.4 Genomgång av systemdokumentationer	46
4.4.1 Analys av genomgångna systemdokumentationer	50
4.5 Respondenterna om systemdokumentationens nytta.....	52
4.5.1 Analys av systemdokumentationens nytta	54
4.6 Respondenterna om vad som kan göras för att förbättra implementeringen.....	57
4.6.1 Analys av vad som kan göras	58
5. Slutsats.....	60
5.1 Sammanfattning	61
6. Källförteckning.....	63
7. Bilagor	66

Förkortningar

KRL	Kommunal redovisningslag
BL	Bokföringslag
RKR	Rådet för kommunal redovisning
BFN	Bokföringsnämnden
BFNAR	Bokföringsnämndens allmänna råd
KEF	Kommunalekonomernas förening
SKYREV	Branschorganisation för kommunala yrkesrevisorer

1. Inledning

Allt sedan inledningen av IT-eran har en stor del av det administrativa arbetet inom kommunerna gått från manuell hantering till att huvudsakligen ske med hjälp av IT-system. Användandet av IT-system medför stora fördelar, dels för den ökade effektiviteten som innebär kostnadsbesparingar, dels för IT-systemens förmåga att hantera och lagra de stora volymer information som cirkulerar inom organisationen.

I samtliga Sveriges kommuner används ett eller flera typer av IT-system, exempelvis lönesystem, ekonomisystem eller verksamhetssystem, som är integrerade i det dagliga arbetet. Inom ekonomiområdet där den kommunala redovisningen produceras används redovisningssystem som underlättar och till viss del sköter den finansiella redovisningen. Till följd av den föränderliga miljö redovisningen verkar i äger en ständig utveckling rum inom både lagstiftning och bland normgivande organ. I lagen (1997:614) om kommunal redovisning (KRL) gjordes år 2000 en ändring mot bakgrund av utvecklingen inom IT och redovisning.¹ Ändringen innebar att kommuner, för att öka förståelsen och översikten över redovisningssystemet, enligt lag måste upprätta dokumentation av redovisningssystem (systemdokumentation). I systemdokumentationen skall redovisningssystemets organisation och systemets påverkan på redovisningen beskrivas.

Rådet för kommunal redovisning (RKR) har sedan införandet av kravet författat två skrifter om systemdokumentation i kommunen. Senast var 2006 då en praktisk vägledning publicerades. RKR sammanfattar i skriften de lagrum som berör systemdokumentationen och visar med konkreta exempel hur dokumentationen kan se ut. Upprättandet av skriften ansågs nödvändigt för utvecklingen av god redovisningssed inom området då många kommuner, år 2006, ännu inte upprättat dokumentationen.²

¹ Proposition 1999/2000:115 s 32, 70-72

² *Dokumentation av redovisningssystem: en praktisk vägledning*, Rådet för kommunal redovisning, Stockholm, 2006:50

1.1 Vad innebär dokumentation av redovisningssystem?

I lag (1997:614) om kommunal redovisning återfinns begreppet systemdokumentation i 2:1 och 7. I första paragrafen fastställs att bokföringsskyldigheten bland annat innefattar att:

*”/.../se till att det finns verifierationer enligt 4 § för alla bokföringsposter samt systemdokumentation och behandlingshistorik enligt 7 §.”*³

Vidare heter det i 2:7 att:

*”Varje kommun och landsting skall upprätta sådana beskrivningar över bokföringssystemets organisation och uppbyggnad som behövs för att ge överblick över systemet (systemdokumentation). En kommun eller ett landsting skall också upprätta sådana beskrivningar över genomförda bearbetningar inom systemet som gör det möjligt att utan svårighet följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling (behandlingshistorik).”*⁴

Syftet med systemdokumentation handlar alltså om att ”ge förståelse”, om bokföringens organisation och om hur bokföringen behandlas i ekonomisystemet. Genom dokumentation skall intressenter också ”utan svårighet” kunna följa en bokföringspost från grundverifikation till årsredovisning eller omvänt. Kravet omfattar således hela kedjan: från verifierationer till hur sammanställningen av årsredovisningen ser ut.⁵

Eftersom införande av kravet på systemdokumentation delvis var en reaktion på motsvarande krav i BL och då ingen kommunal särart råder är det relevant att se vad som motiverade införandet av kravet i BL. I proposition (1998/99:130) diskuteras utvecklingen inom informationshanteringen och vad det innebär för redovisningen. Därutöver behandlas säkerheten kring processen av framställande av redovisning. Det ansågs viktigt att säkra tillgången till räkenskapsinformation i ofördärvat skick. Uppkommer oegentligheter ansåg dåtida riksåklagaren att bevisvärdet på en maskinellt framtagen produkt inte vara särskilt stort. Ur bevis- och kontrollfunktion är det istället viktigt att kunna följa hur en viss produkt kommit till, alltså att räkenskapsmaterial (behandlingshistorik) finns bevarat. Kravet på systemdokumentation och behandlingshistorik var därför nödvändigt.⁶

³ Kommunal redovisningslag 2:1

⁴ KRL 2:7

⁵ Haglund, Anders, Eriksson, Ola & Brorström, Björn, *Kommunal redovisningslag: [beskrivning och tolkning]*, 6., [uppdaterade] uppl., Studentlitteratur, Lund, 2011:49–50

⁶ Proposition 1998/99:130, 246

1.2 Problemformulering

Användandet av IT-system har stora fördelar i fråga om effektivitet och kapacitet. Dock finns ett flertal risker som kan bli aktuella vid systemanvändandet. Dessa risker rör i stor utsträckning frågan kring datasäkerhet, bevarande av data, den utgående informationens korrekthet och frågan kring behörighet. Att en organisation har förståelse och överblick över hur redovisningen påverkas av IT-systemet är därför nödvändigt.⁷

Kravet på systemdokumentation för kommuner infördes år 2000. I implementeringslitteratur anses en tidsfrist på cirka 5-10 år för implementering vara rimlig.⁸ Tiden från det att lagen infördes talar således för att KRL 2:7 idag skulle vara implementerad i samtliga kommuner. Trots det finns det idag inga indikationer på att någon fullständig implementering ägt rum. Angående kommunernas upprättande av systemdokumentation menar huvudförfattaren till RKR:s skrift om systemdokumentation att denna del av redovisningsområdet är eftersatt och att många kommuner väljer bort upprättandet av systemdokumentation till förmån för andra arbetsuppgifter.⁹ Påstående bekräftas vid sökning på internet efter dokumentation av redovisningssystem (med sökorden *systemdokumentation kommun*) då ett flertal träffar kommer upp där revisionsberättelser publicerats. Bland annat visar KPMG:s granskning från 2011 av redovisningsrutiner i Grästorps kommun att kommunen inte upprättat en fullständig systemdokumentation. Rekommendationen från revisorn var att slutföra arbetet med upprättandet av dokumentationen och att hålla denna uppdaterad.¹⁰ Så var även fallet i Vimmerby kommun¹¹ (2012) och Alingsås kommun¹² (2010) då systemdokumentation enligt KRL 2:7 ännu inte upprättats.

Med ovanstående indikationer om en delvis misslyckad implementering av KRL 2:7 är det därför relevant att undersöka hur många kommuner som faktiskt upprättat dokumentationen. Eftersom jag inte funnit någon tidigare forskning om kommuners systemdokumentation är det även intressant att se hur kommunerna väljer att utforma den. För att god redovisningssed skall utvecklas måste, förutom att företeelsen klassas som praxis, - även lagar,

⁷ Romney, Marshall B. och Steinbart, Paul John, *Accounting information systems*, 12. ed. Pearson, New Jersey, N.J., 2012:239

⁸ Sannerstedt, Anders, Implementering – hur politiska beslut genomförs i praktiken. I *Politik som organisation: förvaltningspolitikens grundproblem*, Rothstein, Bo (red.), 18-49, 3. uppl., SNS förlaget., Stockholm, 2001: 41

⁹ RKR 2006:8

¹⁰ http://www.grastorp.se/documents/grastorp/documents/kommuninfo/politisk%20organisation/revision/revisionens%20rapp%202011/rapportdelarsbokslut_slutlig.pdf

¹¹ http://www.vimmerby.se/PageFiles/1435/KS_20120508.pdf

¹² http://www.alingsas.se/sites/default/files/lopande_granskning_2010.pdf

redovisningsprinciper och den normerande skrift RKR författat, tillämpas. I skriften poängteras att en viktig ambition med den är att bidra till god redovisningssed inom området.¹³ Frågan väcks därför om hur kommunerna väljer att utforma systemdokumentationen för att uppfylla lagkravet och om RKR:s råd tillämpas?

RKR menar i sin skrift att ett flertal motiv föreligger till att kommuner skall upprätta systemdokumentationen, förutom de legala. Bland annat skapas interna följd effekter för verksamheten i avseende intern kontroll och verksamhetsutvecklingen.¹⁴ Det finns därför skäl att undersöka hur kommunerna faktiskt använder systemdokumentationen och hur dokumentationens nytta ser ut. Saknar systemdokumentationen däremot nytta borde följaktligen motivationen att upprätta den minska. Produktionen av information kostar i form av tid och administrativt arbete. Information har därför ett värde, det vill säga nyttan av informationen minus den kostnad som uppkommer i produktionen och distributionen av den. Det gäller således för organisationen att maximera nyttan av information, för att på så sätt öka värdet av informationen.¹⁵ Då upprättandet av dokumentation kräver en relativt omfattande arbetsinsats när arbetsrutiner och system skall kartläggas och illustreras, talar detta för att nyttan av systemdokumentationen kunde förväntas vara större än att ”enbart” uppfylla lagkravet i KRL.

1.2.1 Syfte och frågeställning

Syftet med uppsatsen är att kartlägga och analysera implementeringsprocessen av KRL 2:7, beträffande kravet för kommuner att upprätta systemdokumentation. Implementeringsprocessen innefattar tolkning och spridning av lagen samt regelefterlevanden i Sveriges kommuner. För att uppfylla syftet skall följande frågor besvaras:

1. I vilken utsträckning har Sveriges kommuner upprättat dokumentation av redovisningssystem?
2. Hur väljer kommunerna att utforma systemdokumentationen, tillämpas RKR:s råd och har god redovisningssed utvecklats?
3. Hur uppfattas systemdokumentationens nytta?
4. Om systemdokumentationen inte upprättats, vad är orsaken?
5. Vad anser ekonomer i kommunen och revisorer kan göras för att öka antalet upprättade systemdokumentationer?

¹³ RKR 2006:8

¹⁴ Ibid.,12

¹⁵ Romney och Steinbart 2012:24-25

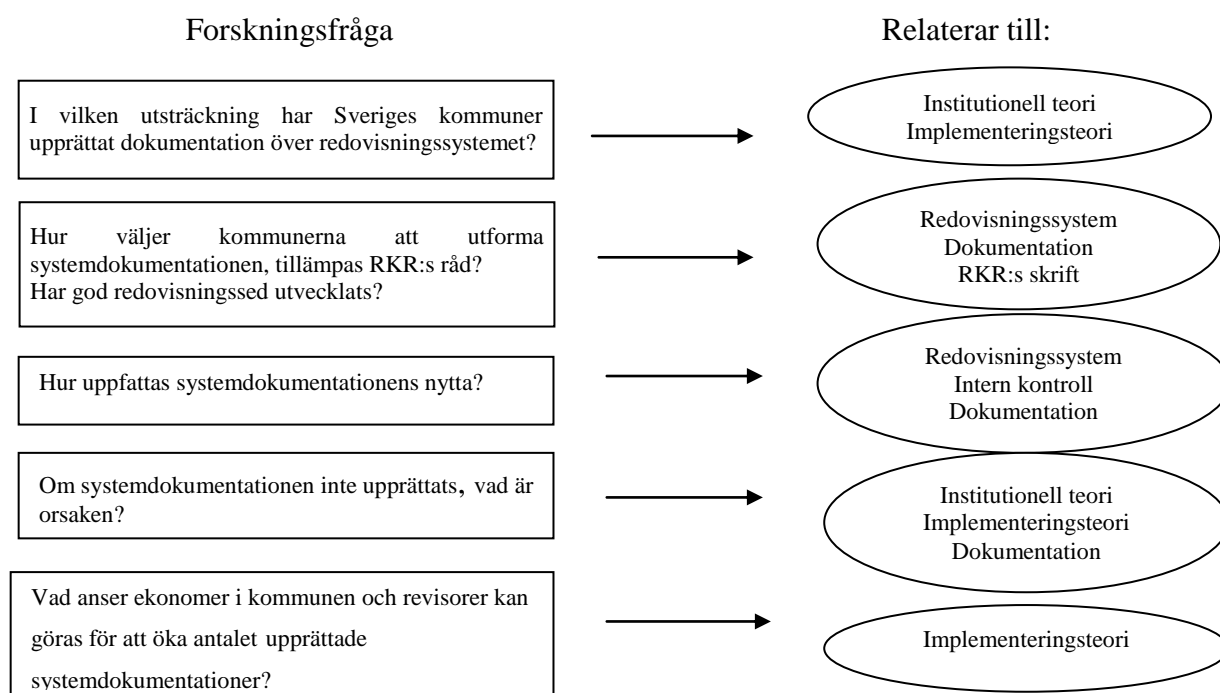
1.2.2 Avgränsningar

Endast kommuner inkluderas i urvalet, trots att landsting och kommunförbund omfattas av kravet. Inga privata företag som omfattas av det liknande kravet i BL kommer inkluderas. Valet motiveras av att mina kunskaper är större inom kommunal ekonomi och organisation.

I beskrivningen av RKR:s skrift om systemdokumentation kommer främst de delar som relaterar till kraven i KRL 2:7 att inkluderas. De krav som rör arkivlagen och sekretesslagen och som delvis behandlas i skriften behandlas i mindre utsträckning i undersökningen.

2. Referensram

I detta kapitel kommer fokus att ligga på finansiell redovisning och redovisningssystem. Kapitlet kommer därför inledningsvis beskriva extern redovisning för att sedan fördjupas i de processer som rör redovisningssystem, systemdokumentation, intern kontroll, institutionell teori och implementering.



Figur 1. Egen modell av relationen mellan forskningsfrågor och referensram.

2.1 Extern redovisning

Syftet med extern redovisning är att tillhandahålla intressenter information som rör verksamhetens finansiella situation, alltså vilka ekonomiska händelser som inträffat och hur framtiden bedöms se ut. Den finansiella informationen skall idealt hjälpa användaren utifrån både ett framtidsperspektiv och ett historiskt perspektiv att, göra bedömningar, fatta beslut och utkräva ansvar. Oavsett hur information används är det fundamentalt att den ekonomiska situationen avbildats på ett korrekt sätt för att förmedla en så rättvisande bild av verksamhetens ställning och utveckling som möjligt.¹⁶ KRL är sedan år 1998 den tvingade lagstiftning kommuner måste följa vid redovisning. I redovisningsarbetet skall också ett antal

¹⁶ Brorström, Björn, Haglund, Anders & Solli, Rolf, *Förvaltningsekonomi: en bok med fokus på organisation, styrning och redovisning i kommuner och landsting*, 2 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2005:105–106

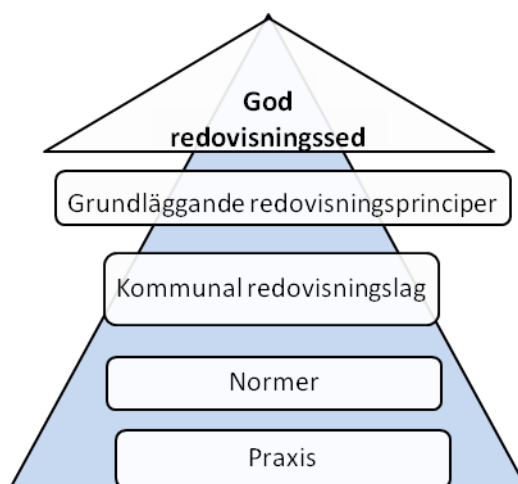
redovisningsprinciper fungera som referensram och vägleda arbetet för att skapa en rättvisande bild av kommunens ekonomi. Begreppet rättvisande bild är en av de grundläggande redovisningsprinciperna och relaterar till redovisningens korrekthet, objektivitet och att varje transaktion ska ha sin grund i en verklig händelse. Resterande redovisningsprinciper som skall vägleda är principerna om pågående verksamhet, försiktighet, matchning, avgränsning till redovisningsenhet, objektivitet, kongruens, väsentlighet, kontinuitet och öppenhet. I denna uppsats är det främst principen om öppenhet som är aktuell varför övriga principer inte närmare kommer presenteras.

Principen om öppenhet är en grundläggande princip som skall genomsyra alla redovisningsval vad gäller dess öppenhet och tillgänglighet. Det alternativet med högst informationsvärde för en relevant bedömning skall därför alltid väljas. Vidare skall förändringar i redovisningsmodeller och metoder beskrivas, likaså skall kommunen tydligt ange ifall de avviker ifrån KRL eller redovisningsprinciperna.¹⁷

Innan KRL infördes fanns det ingen tvingande lagstiftning utan kommunerna kunde själva välja hur redovisningen skulle utformas. Det fanns dock vissa fingervisningar angående hur den borde utformas. Det som senare skulle bli KRL utvecklades därför induktivt då praxis föregick den KRL.¹⁸

Lagen reglerar inte alltid redovisningen på detaljerad nivå utan hänvisar istället till begreppet *god redovisningssed* för att vägleda tillämpningen. För att en företeelse skall klassas som god redovisningssed krävs det att:

- 1) grundläggande redovisningsprinciper följs
- 2) KRL efterlevs
- 3) rådande normer följs
- 3) utgör praxis bland kommuner.



Figur 2. Egen modell av hur god redovisningssed uppkommer.

¹⁷ Brorström et al. 2005:102

¹⁸ Haglund et al. 2011: 18-19

Denna ordning skapar den hierarki som, om respektive steg uppfylls, gör det möjligt att benämna en företeelse inom kommunal redovisning för god redovisningssed.¹⁹ Saknas praxis klassas det istället som god redovisning.

En stor del av den information som utgör underlag och skapar redovisning klassas som räkenskapsinformation skall enligt KRL och Arkivlagen bevaras i minst 10 år. Eftersom räkenskapsinformation också är en allmän handling ska även Sekretesslagen beaktas i frågor kring arkivering och gallring.²⁰ Vad som klassas som räkenskapsinformation är enligt KRL 1:5:²¹

- a) - Grundbokföring och huvudbokföring
 - Verifikationer och de handlingar som en verifikation hänvisar till
 - Systemdokumentation och behandlingshistorik
 - Sidoordnad bokföring (till exempel leverantörreskontra)
 - Årsredovisning
 - Noter till balansräkning och resultaträkning
 - Specifikation av balansräkningspost
- b) Avtal och andra handlingar av särskild betydelse att belysa
- c) Sådana uppgifter i övrigt som är av betydelse för att det skall gå att följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling i bokföringen.
 - Räkenskapsinformation som mottagits från annan part skall bevaras i det skick som när det mottogs.²²

Räkenskapsinformation utgör viktigt underlag för att göra bedömningar baserade på korrekt information, både vad gäller framtiden men även historiska bedömningar. Det historiska perspektivet är den främsta anledningen till att räkenskapsinformation skall bevaras enligt lag i minst 10 år. Hänsyn skall därför tas till följande bevarandekriterier: allmänhetens rätt att ta del av allmänna handlingar, behovet av relevant information vid rättskipning och informationsbehovet vid forskning.²³

¹⁹Haglund, Anders, Sturesson, Jan & Svensson, Roland, *Intern kontroll: en del av verksamhets- och ekonomistyrningen*, 2., utökade uppl., Komrev, Stockholm, 2005:56–57

²⁰RKR 2006:43

²¹Haglund et al. 2011:41

²²Ibid., 53.

²³Haglund et al.. 2011:276-277

2.1.1 Redovisningssystem – uppbyggnad och funktion

I de organisationer som använder sig av verksamhetsstödjande IT-system inom redovisningens område finns ett flertal olika typer av IT-system. Vad som skiljer dem åt är deras övergripande syfte: om systemet är verksamhetsövergripande eller funktionsinriktat (moduluppbyggt) samt ett flertal tekniska aspekter som inte kommer att behandlas närmare. I denna uppsats kommer redovisningssystem att definieras som: ” *system eller delar av system där bokföringsposter och räkenskapsinformation skapas eller bearbetas*”.²⁴ Redovisningssystemet utgör således en del av det mer övergripande ekonomisystemet som även innefattar funktioner som budgetering och kalkylering.²⁵

Kortfattat kan redovisningssystemet sägas innefatta fyra huvudkomponenter.²⁶

1. Kodplan: för att kunna identifiera och särskilja data i systemet är kodifiering nödvändigt. Genom en gemensam kodplan kan organisation snabbt identifiera data. Koden beskriver vanligtvis typ av ekonomisk händelse (kontotyp), vem den ansvarige är, vad transaktionen avser (resurs, aktivitet eller produkt), specifikation, projekt och slutligen, dess motpart.
2. Transaktionsplan: beskriver de data som rapporteras in i systemet och som sedan behandlas.
3. Lagringsplan: beskriver var och hur data lagras.
4. Rapportplan: beskriver de rapporter eller den informationen som i en eller annan form hämtats från systemet.

En betydelsefull fördel som uppstår när redovisningen utförs med hjälp av IT-system är möjligheten till automatiska kontroller som tidigare sköttes manuellt. Många gånger är kontrollerna inbäddade i IT-systemet. I praktiken kan detta innebära att fakturor måste attesteras av en godkänd attestant innan den skickas vidare eller att transaktioner måste ske från befintliga konton.²⁷ En annan viktig fördel med användandet av IT-system är skapandet

²⁴ RKR 2006:16

²⁵ NE: <http://www.ne.se.ezproxy.ub.gu.se/ekonomisystem>

²⁶ Magnusson, Åke & Follin, Åsa, Robusta och flexibla ekonomisystem enligt RP, Industrilitteratur, Lidingö, 2003:13, 76

²⁷ Wikland, Torbjörn, Intern styrning och kontroll: både lönsamt och säkert, 2. uppl., Far akademi, Stockholm, 2012:40

av verifikationskedjor. I systemet startar vanligtvis kedjan med att information om underlaget, exempelvis en faktura, överförs till systemet. Transaktionens bearbetning påbörjas genom att information från underlaget sparas och förs in i både huvud- och grundbok och sedan förbereds kontering från huvudboken. Genom kodifiering kan varje transaktion spåras och identifieras i efterhand, vilket leder till ökad spårbarhet. En transaktion kan då härledas från själva konteringen tillbaka till underlaget. På så sätt kan det säkerställas huruvida transaktionen är korrekt och baserad på verklig och godkänd ekonomisk händelse.

Att förstå system och dess påverkan – dokumentation

För att skapa förståelse om hur IT-system fungerar använder man inom datorbehandling *dokumentation* (systemdokumentation) vilket avser en skriftlig presentation som skall underlätta användningen, underhåll och förståelse av ett IT-system.²⁸ I denna uppsats avser systemdokumentation: dokumentation av redovisningssystemet.

Användaren av IT-systemet kan med hjälp av systemdokumentationen få förståelse för hur systemet är uppbyggt och hur dess förfaringssätt ser ut. Detta gäller inte de tekniska detaljerna utan förståelse skall skapas för bokföringsprocesserna i IT-systemet på ett mer översiktligt plan. Motiven till att upprätta systemdokumentation är därför:²⁹

- *Pedagogiskt visa hur systemet fungerar:* att endast arbeta i ett system synliggörs inte behandlingen i systemet då processen mellan input och output sker osynligt för användaren. För revisorer/controllers innebär systemdokumentation att de lättare kan utforma passande kontrollverktyg för systemet, ifall de själva har förståelse för redovisningssystemet. Men hjälp av dokumentationsverktyg som flödesdiagram minskas även risken för feltolkning och ger en mer tydlig och standardiserad bild av processerna i systemet.
- *Underlätta arbetet i systemet:* istället för att läsa omfattande manualer kan systemdokumentationen förenkla användandet genom att svara på eventuella frågor som kan uppkomma vid användandet.
- *Hjälpa vid design av nya system eller vid förändringar i nuvarande system:* systemdokumentationen kan hjälpa systemutvecklare att försäkra full integration

²⁸ NE:s hemsida: <http://www.ne.se.ezproxy.ub.gu.se/lang/dokumentation/155135>

²⁹ Moscovice, Stephen A., Simkin, Mark G. & Bagranoff, Nancy A., *Core concepts of accounting information systems*, 8. ed., Wiley, New York, 2003:57-59

mellan systemen och hjälpa till att identifiera brister. I senare skede, när nytt system implementeras, kan fel eller buggar i systemet eller mellan systemen undvikas.

- *Underlättar revision av systemet:* i arbetet med intern kontroll kan systemdokumentationen hjälpa revisorn eller kontrollern att hitta styrkor och svagheter i systemet och att lättare spåra enskilda transaktioner. Dokumentationen underlättar dessutom förståelsen för organisationen i dess helhet då den tillhandhåller förståelse för systemet organisationen arbetar i.

Följaktligen kan en bra dokumentation vara lika viktigt som den mjukvara (systemet) den beskriver. En bristfällig systemdokumentation å andra sidan kan medföra onödigt höga kostnader och tidsspill för organisationen. Trots ett flertal motiv att upprätta systemdokumentation är det många organisationer som inte arbetar tillräckligt med dokumentationen. Orsaken är många gånger att andra arbetsuppgifter prioriteras, exempelvis att få systemet att fungera. Även vissa yrkesgrupper, som exempelvis systemförvaltare, kan uppleva att det inte är deras uppgift att upprätta systemdokumentation.³⁰

Magnusson (2004) undersökte i sin magisteruppsats nyttan av systemdokumentation för systemvetare i deras arbete med nyutveckling och förvaltning av IT-system. Begreppet systemdokumentation definierades i studien som ett dokument upprättat för och av systemutvecklare och var således teknisk till sin natur. Vid intervjuer med systemutvecklare visade det sig att respondenterna först inte kunde erinra sig att det fanns någon systemdokumentation i organisationen, trots att den fanns. Det berodde delvis på att dokumentationen var otillgänglig för medarbetarna samt att tilltron till den var relativt låg. Flera respondenter tvivlade på att dokumentationen ens var uppdaterad till det nuvarande systemet. Respondenterna ansåg istället att muntlig kommunikation om systemet var att föredra eftersom det var ett smidigt och tillgängligt medel. De menade också att nyttan av dokumentationen minskade då den sällan var skriven med läsaren i fokus vilket ledde till svårbegripliga texter. I Magnussons analys av respondenternas svar menar hon att den nerlagda tid för att upprätta systemdokumentationen inte stod i proportion till användandet och nyttan av den. Användandet av den behövde därför öka eftersom den muntliga kommunikationen delvis fick ersätta systemdokumentations funktion. Att uteslutande förlita sig på muntlig kunskapsöverförelse menade författaren var en osäker metod då kunskap blir bunden till en fysisk persons närvaro.³¹

³⁰ Moscovice et al., 60.

³¹ Magnusson, Åse, 2004, Användningen och nyttan av systemdokumentation,

Avsnittet nedan behandlar mer konkret vad en systemdokumentation skall innehålla enligt den kommunala redovisningens normgivande organ, RKR, och hur systemdokumentation kan gynna organisationer

2.1.2 RKR:s skrift; dokumentation av redovisningssystem

KRL är en ramlag varför tolkning av lagen delvis är en förutsättning för att kunna tillämpa den. RKR har därför tolkat BL:s krav på systemdokumentation och BFNAR (R10) om systemdokumentation för att bättre anpassa lagen och rekommendationen till kommunernas komplexa och omfattande redovisningssystem.³²

Utöver det legala kravet menar RKR att det föreligger ett flertal interna motiv för kommuner att upprätta systemdokumentation. Dokumentationen ger organisationen ökad kunskap om redovisningssystemet, minskar sårbarheten samtidigt som den ökar kontrollen och säkerheten. RKR menar även att personal med hjälp av systemdokumentationen får en bättre överblick av redovisningssystemet och att denna kunskap stimulerar både verksamhetsutveckling och kvalitetssäkring³³. Genom skriften hoppas RKR förse läsare med en samlad beskrivning av legala och normerande förutsättningar aktuella vid upprättandet av systemdokumentation. Skriften skall även fungera som stöd och vägledning vid utformningen av systemdokumentation, bland annat genom konkreta exempel.

Används kassaregister i kommunen skall dessa beskrivas i form av systemdokumentation och behandlingshistorik. Kassaregister inkluderar exempelvis de kassaapparater som skapar gemensamma verifikationer i form av kassarapporter. I BFNAR (2004:1) anges att det skall finnas beskrivning över hur kassaregister fungerar. Kravet på beskrivning uppfylls vanligtvis av att manualer sparas. Behandlingshistoriken utgörs av de programmeringar och inställningar som finns i kassaregistret. Både beskrivningen och behandlingshistoriken klassas som räkenskapsinformation och skall därför bevaras.³⁴

RKR menar att lagens syfte (KRL 2:7) uppfylls genom nedanstående innehållsmässiga delar, vilka motsvarar det som anges i BFNAR R10.³⁵ Observera att RKR:s skrift endast skall fungera som stöd och vägledning. Kommunerna kan själva välja beskrivningsmodell vid utformningen av systemdokumentationen. Själva kravet kommunerna har på sig är att

Magisteruppsats, Göteborgs Universitet, Institutionen för informatik s. 24-28

³² RKR 2006:11, 14-15

³³ Ibid., 2006:12

³⁴ RKR., 17. Haglund et al. 2011:49–50

³⁵ RKR 2006:51–52, 16

uppfylla lagen syfte, vilket RKR beskriver som bland annat: ”/.../att göra bokföringen begriplig”³⁶

1. Bokföringsöversikt

Beskrivningen skall ge läsaren förståelse för vilka typer av bokföring som ingår i bokföringssystemet. Förslagsvis genom en schematisk översikt som visar sambandet mellan olika typer av bokföring samt vilken väg *respektive bokföringstyp* har från underlag till grund- och huvudbokföringen.³⁷ Dessa bokföringstyper är exempelvis barnomsorgsavgifter eller leverantörsfakturor.

2. Informationsflöden

Det bör framgå vilka IT-system som skapar och bearbetar bokföringen. Även vilken sorts bokföring som hanteras i respektive system och vilken bokföring som flödar mellan systemen (exempelvis emellan redovisningssystemet och lönesystemet).³⁸

3. Kontoplan/kodplan

Avser sammanställning av redovisningens konton och vilken kontoplan som används. Samtliga koddelar skall beskrivas översiktligt i form av syfte, struktur och deras betydelse för årsredovisningen. Dessutom skall beskrivningen visa hur externa - och interna poster skiljs åt.³⁹

4. Verifieringskedjor

Beskriva sambandet mellan verifikationerna och bokföringen (grund- och huvudbokföringen). Det skall framgå vilka handlingar som utgör grundverifikationen och vilka handlingar som gör det möjligt att följa bokföringsposten under dess väg mellan IT-system. Det är obligatoriskt att återge instruktioner till hur resultat- och balansräkningen och övriga finansiella rapporter i årsredovisningen sammanställts.⁴⁰

5. Behandlingsregler

Behandlingsregler omfattar de instruktioner som skapats för exempelvis beräkning av bokförda belopp, kontering och för sammanställning av bokslut eller rättelse. Behandlingsreglerna skall också öka förståelsen för skillnader mellan uppgifter på en verifikation och vad som bokförts. Beskrivning skall finnas på den automatiska påverkan som

³⁶ Ibid., 15.

³⁷ Ibid., 24, 62.

³⁸ Ibid., 34

³⁹ Ibid., 39-40.

⁴⁰ Ibid., 27-32.

IT-systemet har på bokföringen. Hur bland annat belopp och konteringar skapats för de olika bokföringstyperna skall beskrivas för respektive. Rättelserutiner skall beskrivas i förväg för att trygga den interna kontrollen.⁴¹

6. Behandlingshistorik

Avsnittet inkluderar den information som gör det möjligt att i efterhand ta reda på vilka behandlingsregler som tillämpats för enskild bokföringspost. Detta kan vara exempelvis den procentsats som används för olika konton. Denna information klassas som räkenskapsinformation och skall således sparas, antingen som fil eller som pappersutskrift.⁴² Kravet på behandlingshistorik finns även för kommunens kassaregister då dess programmeringsinställningar utgör behandlingshistorik.⁴³

7. IT-baserad räkenskapsinformation

Beskrivning av hur räkenskapsinformation i digital form omvandlas till läsbart skick.⁴⁴

De ovan angivna innehållsmässiga delar för systemdokumentationen kommer i slutet av detta kapitel att återkomma, då i form av analysverktyg.

2.1.3 Intern kontroll

Intern kontroll handlar i korta drag om verksamhetsmål, risker och stödfunktioner. Den interna kontrollen syftar således till att kontrollera och säkerställa processerna i organisationen genom att arbeta mot följande målsättningar:⁴⁵

- Att lagar och regler uppfylls och att skydda organisationens tillgångar mot otillåtet förvärv, hantering eller användning.
- I upprättandet av rapporter om organisationens ekonomiska situation skall dessa baseras på korrekt, rättvisande och fullgod information som finns registrerad och bevarad. De finansiella rapporterna skall även upprättas enligt gällande principer och standarder.
- Skall främja och förbättra organisationens effektivitet och uppmuntra att organisationens policyers efterlevs i arbetet.

⁴¹ RKR 2006:24.

⁴² Ibid., 16, 37-38

⁴³ Ibid., 17.

⁴⁴ Ibid., 16

⁴⁵ Wiklander 2012:11, Romney och Stainbart 2009:204

Riskbegrepp är ständigt närvarande i diskussionen om intern kontroll. Risk kommer i denna uppsats att definieras som ”den samlade bedömningen av sannolikheten för en oönskad händelse och konsekvens av händelse skulle inträffa.”⁴⁶ För att skapa förutsättningar för en effektiv organisation och minska sannolikheten för att risker uppstår skall det finnas en tydlig och väldokumenterad ansvars- och befogenhetsfördelning. Annars kan det vid felaktigheter bli svårt att fastställa vem som var ansvarig. Det skall därför också finnas tydliga och mätbara mål samt regelverk. Otydlighet kan även försämra effektiviteten varför dokumenterade rutinbeskrivningar skall finnas, så att kunskap om rutinerna inte skall vara knutet till en person utan tillgänglig för samtliga medarbetare i organisationen.⁴⁷

2.1.4 Revision och revisorer

Revision syftar till den externa granskningen som genomförs av revisorer. I KL 9 kapitlet 9 § anges det att all verksamheten skall granskas av revisorer, enligt god redovisningssed.

Revisorerna bedriver normal granskning för att besvara följande frågor:⁴⁸

- Huruvida verksamheten bedrivs ändamålsenligt?
- Hur ekonomin sköts samt om räkenskaperna är rättvisande?
- Om den interna kontrollen är tillfredställande?

Efter granskningen lämnas en revisionsberättelse om granskningen där resultat presenteras samt där revisorn lämnar förslag på hur eventuella brister kan korrigeras. Det är sedan upp till verksamheten och politikerna att korrigera bristerna.

Branschorganisationen för Sveriges kommunala yrkesrevisorer (Skyrev) har antagit ett antal etiska regler som skall verka för att skapa förtroende i revisionsutövningen:⁴⁹

1. Oberoende och integritet
2. Objektivitet och saklighet
3. Kompetens
4. Kollegialitet
5. Respekt och förtroende

SKYREV menar att reglerna skall fungera som ledstjärna i det arbete revisorerna genomför och att det är upp till den enskilda revisorn att se till att reglerna följs.

⁴⁶ Wiklander 2012:19

⁴⁷ Haglund et al. 2005:47-57

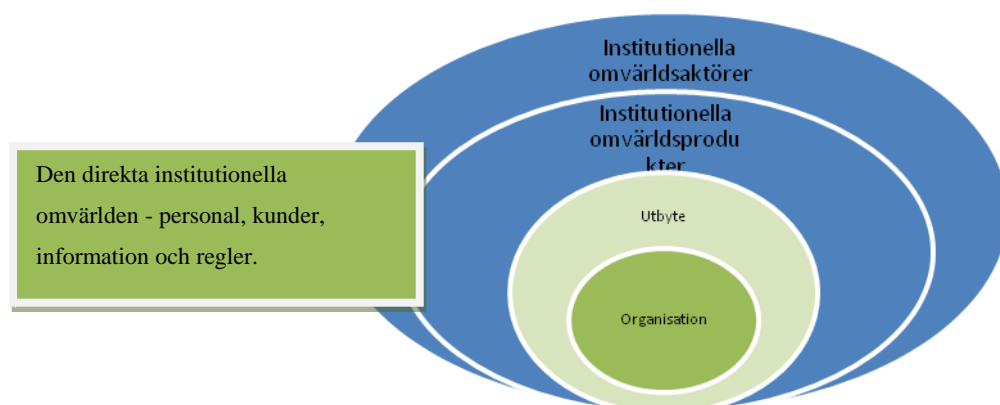
⁴⁸ Ibid., 78.

⁴⁹ http://skyrev.se/kommunal_revision/etiska_regler

Efter denna presentation av den del referensramen som behandlar frågor som rör extern redovisning kommer nedanstående avsnitt att fördjupa sig i de processer som rör lagstiftning och organisationers förhållande till lagar.

2.2 Institutionell teori

Institutioner definieras i uppsatsen som både de formella eller informella reglerna och krav organisationer måste förhålla sig till för att betraktas som legitima aktörer. Organisationens handlande styrs inte enbart av information inifrån organisationen utan påverkas i stor grad av omvärlden. Organisationens omvärld består av ett samspel mellan andra organisationer, människor, regler, normer och idéer.⁵⁰



Figur 4. Den institutionella omvärlden, figur delvis lånad från Furusten (2006).

Omvärldprodukter kan vara materiella och innefatta information och regler eller sociala och innefatta tjänster. Gemensamt för produkterna är att de representerar de kunskaper, idéer och ideologier som tillsammans skapar den legala och sociala strukturen i organisationen. Vissa omvärldsprodukter kan betraktas som begränsade för organisationens handlande. Begränsningarna är tydligast formulerad i den legala struktur organisationen verkar i.⁵¹ Regler kan vidare delas in i tre delar: tvingade, normerade och självklara. De tvingande reglerna syftar till vad vi kallar *lagar* och *förordningar*. Om regler inte efterlevs har samhället rätt att utöva sanktioner. Sanktioner hjälper på så sätt till att upprätthålla ”ordning” i samhället.⁵² De som producerar och sprider regler och information betraktas som omvärldsaktörer. Dessa aktörer kan vara myndigheter eller andra former av statliga instanser, både nationella som

⁵⁰ Furusten, Staffan, *Den institutionella omvärlden*, 1. uppl., Liber, Malmö, 2007:10-11

⁵¹ Ibid., 18-19, 27

⁵² Tengblad, Stefan, *Aktörer och institutionell teori*, GRI, Göteborg, 2006:11

internationella. Aktörer kan även bestå av vissa yrkesgrupper så som revisorer. Vissa aktörer har formell makt att direkt påverka organisationens handlande medan andra påverkar genom professionellt inflytande.⁵³

2.2.1 Att göra fel

Att begå fel kan definieras som att avvika från fastställd standard, medvetet eller omedvetet. Konsekvenser som kan uppkomma till följd av att fel begås i offentliga verksamheter är bland annat förtroendeskador och att statsmaktens legitimitet urholkas. Men för att kunna tillämpa en lag och därmed inte göra fel måste organisationen ha förmåga till det i form av kunskap och resurser. Därutöver kan olika former av motivation förklara människor och organisationers olika grad av benägenhet att följa lagar.⁵⁴ *Kalkylerad motivation* innebär att organisationen väger lagefterlevandens fördelar mot nackdelar. Den faktor som enligt tidigare forskning väger tyngst är inte innebörden av sanktionen (om sådan finns) utan risken att bli upptäckt. Uppfattar organisationen att risken är stor ökar motivationen att följa lagen. Den kalkylerade motivationen innefattar även de ekonomiska aspekterna, då tidigare forskning säger att företag med små vinstmarginaler är mindre benägna att följa lagen då efterlevnad för det mesta medför kostnader. Undersökningar har även visat att anställdas uppfattade egennytta och överordnades attityd påverkar anställdas benägenhet att följa lagar.⁵⁵

Normativ motivation skapas då tillämparen upplever en moralisk plikt att följa lagen, vilket således ökar benägenheten. Dock skall lagen upplevas rimlig och legitim för att öka efterlevnaden. Människor tenderar dock att göra vissa rationaliseringar i valet mellan att följa lagen eller inte. Upplever personer i organisationen att lagbrottet inte drabbar någon, att lagbrottet är nödvändigt (ekonomisk motivation) eller att "alla" andra bryter mot lagen minskar den moraliska motivationen. Källan till sådana tankebanor menar tidigare forskning härstamma från subkulturer i organisationer eller i en yrkesgrupp. Anställda anammar lätt de värderingar och de tankebanor som redan finns i organisationen.⁵⁶

Social motivation härstammar från de informella sanktionerna som utdöms av människor i lagförbrytarens närhet. Den sociala motivationen att inte begå brott är därför många gånger

⁵³ Furusten 2007:116-119

⁵⁴ Korsell, Lars E. & Nilsson, Mikael, Att förebygga fel och fusk: metoder för reglering och kontroll, Norstedts juridik, Stockholm, 2003:21-33

⁵⁵ Korsell och Nilsson 2003:38

⁵⁶ Ibid., 39-41

betydelsefull i avvägningen mellan att följa lagen eller inte. I en organisation kan det röra sig om allmänhetens uppfattning av organisationen namn och anseende.⁵⁷

Forskning har visat att det finns en balansgång mellan tydlig formalisering av lagar och *för* tydlig formalisering som leder till petighet. Den tidigare har positiv påverkan på regelefterlevnaden då det skapar klarhet i hur tillämparen skall följa lagen. Petighet däremot minskade benägenheten till hög grad av regelefterlevnad. Samma balansgång gäller formella sanktioner och samförståndsbetonad kontroll. Bygger systemet endast på hårda sanktioner minskar regelefterlevnaden medan allt för hög grad av samförstånd utan åtgärder vid lagbrott också minskar benägenheten.⁵⁸

2.2.2 Implementering

Efter att ett beslut har fattats (en ny policy, regel eller lag) skall beslutet implementeras i den verkställande organisationen. Implementering kan således definieras som: att utföra, uppfylla, fullgöra eller färdigställa ett beslut.⁵⁹ Vid implementeringen av ett beslut kan ett flertal problem uppstå, *implementeringsproblem*, vilket innebär att beslutet inte genomförs så som beslutstagarna avsett. Denna problematik kan appliceras på många organisationer och ses utifrån ett politiskt- eller organisatoriskt perspektiv. Nedan kommer de olika stadier aktuella vid implementering av beslut att beskrivas och problematiseras.

Beslutet

I samband med beslutet kan vissa förutsättningar vara nödvändiga att uppfylla för att lyckas med implementeringen:⁶⁰

- Undersöka om *behov* finns för beslutet och huruvida behovet är uttalat i tillämpade organisationer. Föreligger inget uttalat behov kan implementeringen gå om intet.
- Motivera de som skall tillämpa beslutet genom att *argumentera för beslutet och dess fördelar*. Detta grundar sig i att tillämparen skall förstå, vilja och kunna genomföra

⁵⁷ Korsell och Nilsson 2003:39-41

⁵⁸ Korsell och Nilsson 2003:42

⁵⁹ Hill, Michael J. och Hupe, Peter L., *Implementing public policy: an introduction to the study of operational governance*, 2. ed., SAGE, Los Angeles, 2009:3.

⁶⁰ Sannerstedt 2001:28–29, Holmblad-Brunsson, Karin, *Organisationer*, Studentlitteratur, Lund, 2002:101. Guldbrandsson, Karin, *Från nyhet till vardagsnytta: om implementeringens mödosamma konst: en forskningssammanställning*, Statens folkhälsoinstitut, Stockholm, 2007:11

beslutet. Att kunna genomföra kräver resurser i olika form, tid, pengar, personal eller utrustning.

- Att tillämpa *tydlig* styrning, vilket minskar risken för att misstolka vad syftet med beslutet är. Vid indirekt styrning skall det tydlig framgå hos vem ansvaret ligger och att beslutet är tillämpligt.
- Implementeringen skall ske på sådant sätt att det går att *kontrollera* och följa upp dess effekter.

De beslut som fattas är många gånger vaga och otydliga i hur målet skall nås. I implementeringsprocessen kan vagheten innebära att problem uppstår vid försöka att konkretisera beslutet i genomförbara handlingar. Beslutets vaga natur kan även ha en viktig inneboende funktion. Exempelvis skapas utrymme för anpassning till den specifika situationen och handlingsutrymme för de professionella att bedöma hur målet på bästa sätt nås. Handlingsutrymmet kan också skapas så att aktörer kan utarbeta riktlinjer för hur beslutet på bästa sätt implementeras.⁶¹

Spridning

För att implementeringsprocessen skall realiseras måste först beslutet spridas, vilket sker genom kanaler där beslutet kommuniceras till berörda parter. Vissa beslut behöver inte aktivt spridas utan sker per automatik då de redan är välkända och etablerade. Andra beslut kräver större resurser för att spridas, så som anslag, planering, vägledning eller utbildning. Sker ingen fullständig eller tillräcklig spridning är risken stor att verkställaren inte implementerar beslutet eftersom kännedom eller kunskap saknas om vad som skall implementeras.⁶² Tidigare forskning har det visat att information och kunskap om lagen kan vara avgörande för huruvida lagens följs då förståelse för lagen är viktig.⁶³

Implementering i organisationer

Vore människan fullständigt rationell i sitt agerande skulle även organisationer bete sig mer rationellt. Vid verkställandet av ett beslut skulle organisationen samla in information om målet och fatta beslut om hur det smidigast kan uppfyllas. Beslutet om tillvägagångssättet

⁶¹ Sannerstedt 2001:30–32

⁶² Guldbrandsson 2007:9–10, 15

⁶³ Korsell och Nilsson 2003:443–44

skulle sedan implementeras och målet således nås.⁶⁴ Dock fungerar varken människan eller organisation rationellt i alla situationer. Beträffande implementering kan därför olika förklaringar användas för att förstå varför beslut inte implementeras snabbt och effektivt. Dessa orsaker kan både härstamma från ovilja eller oförmåga,⁶⁵ nedan kommer ett urval av möjliga orsaker presenteras.

Processen för att uppnå ett mål kräver att organisationen strävar efter att förverkliga målet genom sitt arbete. I arbete blir kompromisser nödvändiga till följd av knappa resurser och motstridiga intressen. I en ideal situation kan kompromissen lösa detta då aktörerna finner en lösning som är någorlunda fungerande för samtliga aktörer. Utarbetas ingen kompromiss eller lösning riskerar arbetet att avstanna.⁶⁶

Implementering av beslut innebär ofta att någon form av förändring i organisationen blir nödvändigt. Förändring kan både vara stora eller små och lätta eller svåra att driva igenom. För att beskriva den process som kan uppkomma vid förändringsarbetet i en organisation är begreppet tröghet användbart. Tröghet beskrivs inom organisationslitteratur som det inneboende motstånd som verkar i organisationen. Vad som orsakar denna tröghet är bland annat upplevelsen att förändringen är ett slöseri av resurser, att kunskap går till spillo eller att förändringen på andra sätt påverkar personalen eller organisationen negativt. Även vad förändringen tar sikte på har betydelse för huruvida tröghetens mekanismer aktiveras. Uppfattas förändringen påverka kärnverksamheten i negativ riktning skapas således motsättning mellan förändringen och viljan att skydda kärnverksamheten. En annan orsak trögheten kan vara den logik som följer professionalism. Trots att en organisation är styrd av högre instanser finns det vanligtvis någon form av handlingsfrihet. De professionella i en organisation skall kunna ta beslut rörande handlandet i det dagliga arbetet. Skiljer sig dock handlandet avsevärt från vad de styrande önskat kan de uppstå problem med implementeringen. Glappet mellan vad det styrande önskat och hur verkställandet faktiskt går till behöver dock inte vara negativt. Det kan i själva verket leda till en förbättring i metoden för hur verkställandet skall ske för att nå målet. Orsakerna till det avvikande handlandet kan

⁶⁴ Levinthal, Daniel A, March, James G. The Myopia of Learning. Strategic Management Journal Vol. 14 (1993) s 95-97

⁶⁵ Ahrne, Göran & Papakostas, Apostolis, *Organisationer, samhälle och globalisering: tröghetens mekanismer och förnyelsens förutsättningar*, Studentlitteratur, Lund, 2002:75-80

⁶⁶ Bastøe, Per Øyvind och Dahl, Kjell, *Organisationsutveckling i offentlig verksamhet: teori och kunskap för skola, hälso- och sjukvård samt socialtjänst*. Utbildningshuset/ Studentlitteratur, Lund, 1996:32–34

självfallet vara många. Vanligtvis beror det dock på brist av resurser, tid eller att det i den specifika situationen krävs en annan form av handlande som är bättre lämpad. Det dagliga arbetet kan även ta överhanda. De styranden och personalen har inte alltid tid att inte se vad som borde förändras. När organisationen inte uppfattat problemet eller möjligheten till förändring i sin omgivning är det föga troligt att någon förändring kommer äga rum.⁶⁷

Nedan beskrivs strategier för när en organisation ställs inför motstridiga mål: å ena sidan ska de bedriva en effektiv verksamhet, å andra sidan ska de uppfylla flertal krav som ibland upplevs belasta organisationen. Organisationen kan då välja följande strategier:⁶⁸

- Organisationen och dess verksamhet anpassar sig till kravet.
- Organisationen vägrar anpassa sig till kravet, vilket kan ha negativa földeffekter för dess legitimitet, förtroende och existens.
- Organisationen kan ge skenet av att de anpassat sig när de i verkligheten inte har det. Organisationen hävdar att anpassningen kommer ske inom sinom tid.

2.2.3 Att förbättra implementeringen

Lärandet i en organisation syftar till de processer som utvecklar verksamheten: vad de lär sig och hur de lär sig.⁶⁹ En inriktning menar att lärandet sker genom erfarenheter i arbetet för att korrigera de misstag som gjorts. När ett handlande ger negativa effekter, interna eller externa, förändrar organisationen sitt handlande tills dess att effekterna blir positiva. Lärandeprocessen förutsätter dock att människan har vilja att revidera sitt handlande genom att tillföra ny kunskap. Processen är sällan enkel: ny kunskap eller insikt behöver inte nödvändigtvis leda till förändrat handlande. Det okända och nya kan trigga igång människans försvarsmekanismer och leda till att lärandeprocessen misslyckas.⁷⁰

Det andra synsättet menar att lärande sker till följd av anpassning, genom att se till organisationer som gör rätt och använda deras metod som förebild (best practice) leder anpassningen till utveckling. Organisationen kan också se till aktörer som gör fel och på så sätt lära sig hur de inte skall göra. Anpassning kan även ske vid formulering av mål. Upplevs det ursprungliga målet som svåruppnåeligt kan dessa istället anpassas till verksamhetens

⁶⁷ Sannerstedt 2001:21–24

⁶⁸ Holmblad-Brunsson 2002:142–144. Eriksson-Zetterquist, Ulla, *Institutionell teori: idéer, moden, förändring*, 1. uppl., Liber, Malmö, 2009:120-126

⁶⁹ Eriksson-Zetterquist 2012:253

⁷⁰ Ibid., 253-257, Holmblad-Brunsson 2002:174-176

förutsättningar. Organisation når följaktligen inte det ursprungliga målet men genom modifikation av målet kan det delvis nås.⁷¹

2.2.4 Studier om implementering av redovisningsregler

Mattson och Unger (2008) undersökte i sin magisteruppsats svårigheter som uppkommer när bolag skall implementera nya redovisningsregler. I de fall företag upplevde reglerna som krångliga och svårtolkade visade studien att implementeringen försvårades, speciellt om vägledning saknades. I analysen menar författarna att implementering ofta var smidigare i större organisationen då en mer levande dialog gjorde de nya redovisningsreglerna lättare att implementera. I analysen menar författarna även att bolag i vissa fall tenderar att förlita sig på revisorer i allt för stor utsträckning, att bolagen ibland inte insåg att det i slutändan är deras eget ansvar.⁷²

I en annan studie undersöker författarna Brorström och Rombach (1997) hur förändring av redovisningsnormer och praxis sker. Brorström och Rombach refererar till en studie från Norge, där den norska redovisningens utveckling undersöktes. De norska forskarna kom fram till att utvecklingen var en trög process och att normer förvisso reformerades men att praxis ändå huvudsakligen följde tradition. Traditionen var vidare hierarkisk styrd av en grupp redovisare som motarbetar de förändringar som kunde äventyra behovet av gruppens kompetens.⁷³

⁷¹ Holmblad-Brunsson 2002: 174

⁷² Mattson, Lina, Unger, Camilla, 2008, Nya regler implementeras – en studie om upplysningar kring ersättning till ledan befattningshavare, Göteborgs Universitet, Företagsekonomiska institutionen, 2004:7- 8, 39-40

⁷³ Brorström, Björn & Rombach, Björn, *Kommunal förändringsobenägenhet*, 2.tr., Förvaltningshögskolan, Univ., Göteborg, 1997:33

2.3 Sammanfattning av referensramens tre delar

Referensramen består av tre delar som kommer att genomsyra hela uppsatsen: från formulerandet av intervjufrågor till den slutliga analysen av implementeringen av KRL 2:7. I referensramens avsnitt om extern redovisning förklaras inledningsvis vad extern redovisning är, och grundläggande information ges om hur ett redovisningssystem typiskt sett fungerar och vad dess syfte är. Därefter följer ett avsnitt om dokumentation i allmänhet och dokumentation av redovisningssystem i synnerhet. Bland annat presenteras RKR:s skrift som är grundstommen i den analysmodell som presenteras nedan. Dessa delar kopplas sedan till verksamheten genom den interna kontrollen. Kapitlet om institutioner och implementering behandlade lagstiftningens och beslutsfattandes resa: från dess utformning och betydelse, till dess mottagande i organisationen.

2.2.5 Analysmodell vid genomgång av systemdokumentationer

Vid genomgång av kommuners systemdokumentationer var en analysmodell nödvändig för att konkretisera vilken information som är aktuell. I analysmodellen fungerar RKR:s skrift som utgångspunkt. Tabellens vänstra spalt återger de innehållsmässiga huvudområden som både BFN och RKR formulerat. Huvudområdena relaterar till de frågor systemdokumentationen skall besvara (hämtade från RKR:s skrift). Det vänstra fältet återger RKR beskrivningsmodell, om hur innehållet kan struktureras.

Huvud- områden	Frågor som skall besvaras	RKR:s beskrivningsmodell
Bokförings översikt	<ul style="list-style-type: none">Hur är bokföringen organiserad i form av grundböcker, huvudböcker, huvudbokssammandrag och årsredovisning?Vilka poster utgör grundbokföringen? Vart finns kassaregister i kommunen?Hur följer man en post från grundbokföringen till årsredovisningen (eller omvänt)?Beskriv samtliga posters väg/behandling genom (redovisnings)systemet?	<ul style="list-style-type: none">➤ Övergripande - Grundböcker: schematisk översikt➤ Övergripande - Grundböcker➤ Övergripande: Identifiering av bokföring från grundbok till årsredovisning.➤ Översikt av bokföringens samband och i beskrivning av bearbetning och samband (in – och utdata). Inkluderar schematisk översikt samt kommentar till händelse.
Informations flöde	<ul style="list-style-type: none">Vilka system ingår i bokföringens organisation – manuella som datoriserade? Vilken är deras funktion?	<ul style="list-style-type: none">➤ Övergripande systemsamband - informationsflöde inkl kommentar till flödet

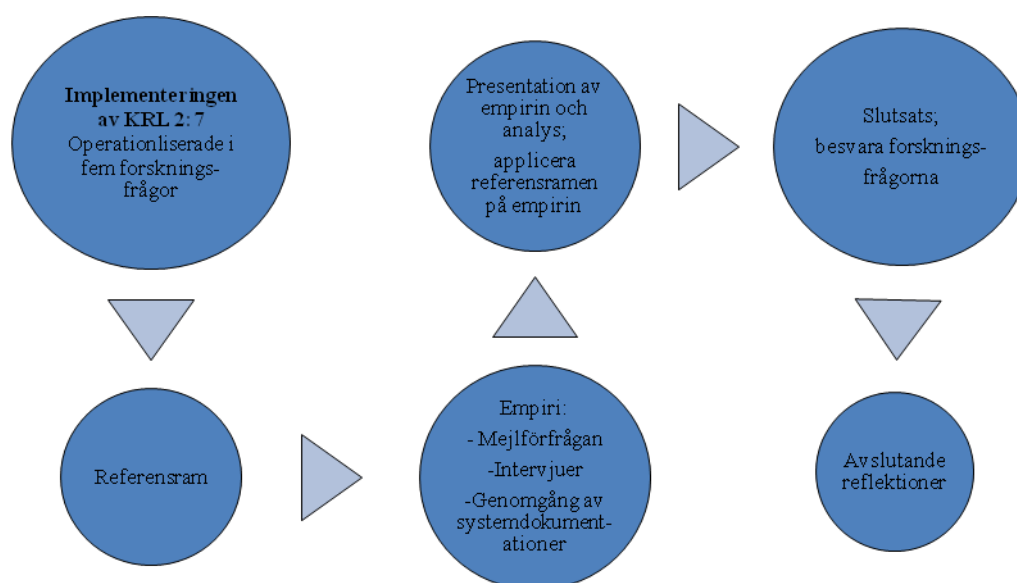
	<ul style="list-style-type: none"> • Hur ser systemens samband ut? • Vilka bearbetningar sker i IT-systemet? • Hur påverkar systemen bokföringen (ekonomisystemet, hjälpsystem, integrationsmoduler, försystem osv)? 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Samma som ovan. ➤ Beskrivning av bearbetning och samband (in – och utdata) för respektive post ➤ Beskrivning av respektive bokföringstyp. Se RKR:s exempel om elektronisks handel (EFH-system)
Verifierings kedja	<ul style="list-style-type: none"> • Beskriv de hänvisningar och identifikationstecken som gör det möjligt att följa en post från verifikation till grundbok? 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Hur man följer bokföringen från underlag till grundbokföring – led i verifikationskedjan/ Identifikationstecken
Behandlings regler	<ul style="list-style-type: none"> • Vilka instruktioner används: för beräkning av belopp, kontering, sammanställning av årsredovisning eller rättelser? 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Respektive systems/bokföringstyp in- och utdata. Om rättning delvis i den allmänna beskrivningen av bokföringen.
Behandlings historik	<ul style="list-style-type: none"> • Finns underlag för vilka behandlingsregler som gällde för enskilda bokföringsposter under hela arkiveringstiden? 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Respektive systems/bokföringstyp in- och utdata. För bevarande och gallring används ”dokumenthanteringsplan”
Digital räkenskaps – information	<ul style="list-style-type: none"> • Hur omvandlas räkenskapsinformation i digital form till läsbar form? 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ I beskrivning av respektive bokföringstyp eller i dokumenthanteringsplan.

Tabellens andra fält visa vilka information jag söker efter i kommunernas systemdokumentationer, för att avgöra om de har inkluderat informationen i dokumentationen. Det tredje fältet underlättar jämförelsen mellan RKR:s beskrivningsmodell och kommunernas systemdokumentation, för att se om RKR:s råd tillämpas.

3. Metod

3.1 Tillvägagångssätt

Uppsatsens upplägg följde ramen för deduktiv ansats då den valda referensramen prövades på det empiriska resultat som undersökningen genererade. Under analysarbetet användes även referensramen för att öka förståelsen för det undersökta fenomenet.⁷⁴



Figur 3. Egen modell över tillvägagångssättet

Genom den deduktiva ansatsen kunde jag vid analysen synliggöra skillnader och likheter i respondenternas svar samtidigt som jag med hjälp av referensramen kunde finna nya mönster och förklaringar till fenomenet.⁷⁵ För att besvara forskningsfrågorna använde jag vid empiriinsamlingen olika metoder. Nedan presenteras forskningsfrågorna och vilken metod som används för att besvara vardera fråga.

- | | |
|---|--|
| 1. I vilken utsträckning har Sveriges kommuner upprättat dokumentation av redovisningssystem (systemdokumentation)? | 63 kommuner fick genom e-postförfrågan besvara om de upprättat systemdokumentation. Svaren sammanställde sedan och visade hur många kommuner som upprätta aktuell eller inaktuell systemdokumentation och hur många kommuner inte upprättat systemdokumentation. |
|---|--|

⁷⁴ Bryman, Alan, *Samhällsvetenskapliga metoder*, 2., [rev.] uppl., Liber, Malmö, 2011:245-348

⁷⁵ Watt Boolsen, Merete, *Kvalitativa analyser: [forskningsprocess, människa, samhälle]*, 1. uppl., Gleerup, Malmö, 2007:10

2. Hur väljer kommuner att utforma systemdokumentationen, tillämpas RKR:s råd och har god redovisningssed utvecklats?	I samband med e-postförfrågan till de 63 kommunerna ombads de kommuner som upprättat aktuell systemdokumentation att sända den till mig för genomgång. Sammanlagt mottogs sju systemdokumentationer som inkluderades i genomgången.
3. Hur uppfattas systemdokumentationens nytta?	Frågan besvarades genom intervjuer med ekonomer i kommuner och revisorer. Revisorerna kunde kommentera hur nyttan kan se ut och vad funktionen bör vara medan ekonomerna i kommunerna kunde besvara hur den faktiska nyttan och funktionen ser ut.
4. Om systemdokumentationen inte upprättats, vad är orsaken?	I samband med e-postförfrågan till de 63 kommunerna ställdes frågan om vilka orsaker det fanns till att systemdokumentationen inte upprättats (om så var fallet). De intervjuade revisorerna fick sedan möjlighet att bemöta kommunernas angivna orsaker.
5. Vad anser ekonomer i kommunen och revisorer kan göras för att öka antalet upprättade systemdokumentationer?	Frågan ställdes till samtliga respondenter i samband med intervjuerna för att fånga deras åsikter.

Flermetodsforskning går ut på att samla in både kvantitativ och kvalitativ data och har i samhällsforskningen blivit ett alltmer vanligt tillvägagångssätt.⁷⁶ Valet av flermetodsforskning motiverades av att de valda forskningsfrågorna krävde både kvalitativ och kvantitativ metod för att besvaras. Dessutom erbjöd valet av flermetodsforskning möjlighet att tillhandahålla en mer fullständig bild av mitt studerade fenomen jämfört med om en metod valts.⁷⁷ Förutom att kvantitativt beskriva i vilken utsträckning kommuner upprättat systemdokumentation, kunde jag även beskriva implementeringsprocessen av KRL 2:7 mer djupgående med hjälp av resultatet från intervjuerna.

⁷⁶ Bryman 2011:554

⁷⁷ Ibid., 554-556, 560-578

3.1.1 Val av empiri

Valet av tillfrågade kommuner: urvalet skedde på flera nivåer, först valdes 63 kommuner slumpmässigt ut genom SPSS-funktionen *random selection*. Jag valde att inkludera uppskattningsvis 20 % av Sveriges kommuner. Min förhoppning var att kunna generalisera uppsatsens resultat till fler kommuner än de som undersökts.⁷⁸ Kommuner från SKL:s kommungrupper 2-10 inkluderades.⁷⁹ Kommungrupp 1, storstäder (Stockholm, Göteborg och Malmö) exkluderades eftersom dessa kommuner inte anses representativa för en typisk svensk kommun. De utvalda 63 kommunerna fick genom e-post frågor om de upprättat systemdokumentation och om jag kunde få tillgång till den. Genom e-post kunde jag nå många kommuner på ett smidigt sätt. E-post tillåter även mottagaren att i lugn och ro finna den information som krävs för att besvara frågorna. Nackdelen med e-post är dess fallenhet att bli bortglömt och obesvarat. De kommuner som inte svarade vid första e-postutskicket fick därför en påminnelse. Svaren riskerar även att bli kortfattade och ytliga. För att komplettera svaren intervjuades även ekonomer ifrån tre kommuner.

Valet av systemdokumentationer: nästa urval bestod av de systemdokumentationer som skulle inkluderas i genomgången av systemdokumentationer. Jag fick genom e-postförfrågan tillgång till sammanlagt sju dokumentationer, som samtliga inkluderades i urvalet. Fler systemdokumentationer hade varit svårt att gå igenom på ett rättvist sätt då dokumentationerna är både omfattande och detaljerade.

Valet av respondenteter: valet av ekonomer i kommuner och revisorer som respondenter motiveras av att de representerar två viktiga aktörer i systemet; kommunerna, som den aktör som tillämpar lagen, och revisorerna, som den aktör som granskar om kommunerna följer lagen. Tre av respondenterna har dessutom varit delaktiga i formuleringen och tolkningen av lagen, vilket tillför ytterligare ett perspektiv på implementeringsprocessen som den aktör som ”producerar” lagen. För att fånga åsikterna från de aktörer som skall tillämpa lagen inkluderades ekonomer från kommuner som upprättat systemdokumentation och en ekonom från en kommun som inte upprättat. Ekonomerna representerar den grupp som vanligtvis upprättar systemdokumentationen. Vid valet av respondenter från en kommun med upprättad systemdokumentation var det först närhetsprincipen som styrde då jag ville undvika telefonintervju. Vid intervjun väcktes dock ytterligare frågor som dessa ekonomer inte kunde

⁷⁸ Esaiasson, Peter, *Metodpraktikan: konsten att studera samhälle, individ och marknad*, 4., [rev.] uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2012:100–101

⁷⁹ http://www.skl.se/kommuner_och_landsting/om_kommuner/kommungruppsindelning

besvara eftersom de nyligen upprättat systemdokumentationen. Därför valde jag att intervjua ytterligare en ekonom från en kommun som haft systemdokumentation en längre tid. Dock med telefon som hjälpmedel till följd av det långa avståndet mellan mig och respondenten. Även ekonomen från den kommun som inte upprättat systemdokumentation intervjuades via telefon.

Revisorer representerar den yrkesgrupp som bland annat skall granska om kommuner följer KRL. Min förhoppning med intervjuerna var därför att ta tillvara deras erfarenheter, kunskaper och åsikter om KRL 2:7. Revisor 2 och 3, intervjuades vid samma tillfälle under en telefonintervju. Revisor 1 intervjuades på hennes arbetsplats, en revisionsbyrå som erbjuder tjänster inom revision. Den sista respondenten, "KEF", fann jag tack vare tips från andra respondenter. Respondentens medverkan motiveras av hans breda kunskaper och erfarenheter, dels om lagen och dels från hans arbete i föreningen KEF. På grund av det långa avståndet skedde intervjun via telefon.

Den e-postförfrågan som skickades till de undersökta kommunerna finns bifogad under *bilagor*. Vid intervjuerna användes intervjuguider för ringa in de frågor jag ville ha besvarade. Eftersom olika aktörer intervjuades varierade också innehållet i intervjuguiderna beroende på om respondenten representerade en kommun med eller utan systemdokumentation och om respondenten var en revisor. Mer information om respektive respondent återfinns i kommande kapitel.

3.1.2 Metod för analys av empirin

Analys av intervjuerna och e-postsvaren: respondenternas svar analyserades och jämfördes med de åsikter och kunskaper som finns presenterade i kapitlet, *referensramen*.

Respondenternas olika åsikter jämfördes också, exempelvis kunde svaren från ekonomerna i kommunen jämföras med svaren från revisorerna.

Analys av genomgången av systemdokumentationer: RKR:s skrift användes för att bedöma om organets råd tillämpas i dokumentationerna. Kommunernas utformning av dokumentationen jämfördes med RKR:s beskrivningsmodell.

4. Presentation och analys av empirin

Det empiriska materialet inkluderar kommunernas svar på e-postförfrågan, intervjuer och genomgång av sju systemdokumentationer. Nedan presenteras de respondenter som deltagit i intervjuerna.

Revisor 1	Biträdande sakkunnig revisor med inriktning mot finansiell granskning av kommuner. Saknar direkt koppling till systemdokumentation.
Revisor 2	Revisor som arbetar med IT-revision och har hållit kurser i upprättandet av systemdokumentation. Är också medförfattare till RKR:s skrift om dokumentation av redovisningssystem.
Revisor 3	Arbetar mestadels som rådgivare och inhyrd projektledare men även med revision. Har varit aktiv i RKR:s expertgrupp och är huvudförfattare till RKR:s skrift om dokumentation av redovisningssystem.
”KEF”	Arbetar i föreningen KEF och är före detta revisor. Respondenten har skrivit böcker om kommunal redovisning och varit delaktig i utformningen av KRL:s andra kapitel.
Kommun 2.3 (utan dokumentation)	En ekonom (redovisningsekonom) som delvis kommer ta över ansvaret för systemet då den tidigare systemansvarige lämnat sin tjänst.
Kommun 2.10 (med dokumentation)	Två ekonomer, varav en även systemförvaltare. Den ena ekonomen har arbetat med redovisningssystemet i 20 år medan den andra ekonomen är anställd sedan något år tillbaka.
Kommun 3.2 (med dokumentation)	Redovisningschef tillika systemförvaltare sedan många år tillbaka.

Presentation av deltagande respondenter.

Presentationen av empiri och analys är uppdelat i sex olika avsnitt, 4.1–4.6. I varje avsnitt återberättas först respondenternas åsikter som sedan följs av en analys. Läsaren bör vara uppmärksam på att den information som återberättas från intervjuerna till stor del utgörs uppsatsförfattarens tolkning av respondenternas svar. Dock är de citat som återges enbart respondentens egna ord.

4.1 Respondenterna om syftet med KRL 2:7

”...den redovisningsskyldige ska få grepp över sin redovisning och vad som är räkenskapsinformation och att utomstående skall kunna komma in och begripa redovisningen.”

(”KEF”)

Revisorerna 2, 3 och ”KEF” menar att syftet med lagen till stor del handlar om räkenskapsinformation, vad som utgör räkenskapsinformation och hur den skall bevaras. Dokumentationen hjälper därför organisation få grepp om och kartlägga räkenskapsinformationen. Eftersom kommunerna har komplexa system menar revisor 3 att det finns många ställen där det kan gå fel i redovisningen. I sådana situationer kan dokumentationen se till att det exempelvis inte finns några poster som glömts bort. Respondenten pekar även på kopplingen mellan årsredovisning och grundunderlag. Finns kopplingen inte beskriven i en systemdokumentation blir det svårt att orientera sig emellan årsbokslut och grundunderlag. ”KEF” menar att dokumentationen även ger den redovisningsskyldige grepp över sin redovisning och möjlighet för utomstående att begripa redovisningen. Ett demokratiskäl kan därför appliceras utifrån offentlighetsprincipen, vilket även revisor 1 framhåller. I likhet med respondenterna från kommunerna menar revisor 1 att syftet med lagen till stor del handlar om att beskriva hur systemet alla delar hänger ihop och då kunskapen inte längre behöver vara personberoende.

”KEF” menar att det finns vissa skillnader gällande syftet med lagen för privata företag jämfört med kommunen. Motivet till att införa kravet på systemdokumentation i BL är kopplat till tydligare juridiska aspekter, som främst är skatterättsliga. Eftersom kommuner inte berörs av dessa skatterättsliga regler i lika stor utsträckning blir därför syfte med lagen i kommunen något annorlunda. ”KEF”, som var med och författade andra kapitlet i KRL, menar att det inte finns någon nedskriven motivering till varför kravet på systemdokumentation infördes, annat än det faktum att liknande krav fanns i BL. Det togs för givet att samma regler som gällde för den privata sektorn även skulle gälla den offentliga.

4.1.1 Analys av lagens syfte

Vid analys av respondenternas svar kan vissa skillnader i tolkningen av lagen urskiljas. Den ena tolkningen av lagen framhåller syftet som att skapa överblick av redovisningssystemet och beskrivning hur dessa system hänger ihop. Den andra tolkningen tar istället utgångspunkt i redovisningen, där kontrollen över räkenskapsinformation lyfts fram som det huvudsakliga syftet. Dessa två tolkningar utesluter dock inte varandra utan bildar tillsammans mer komplett tolkning av lagens syfte: som en förening av både systeminformation och redovisningsinformation. Informationen om IT-systemen och deras samband representerar det som i lagen heter *”ge förståelse”* och som i RKR:s skrift heter *”att göra bokföringen begriplig”*. De delar av systemdokumentationen som innehåller redovisningsinformation, exempelvis behandlingsregler- och historik, skall uppfylla lagens syfte att *”göra det möjligt att utan svårighet följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling”*. Utifrån samtliga respondents svar finns det alltså indikationer på att tolkningen av lagen är något olika. De respondenter, som är mer insatta i lagstiftningen, pekar på ett djupare syfte än bara systemsamband. Ekonomernas tolkning av syftet befinner sig på ett mer översiktligt plan av själva IT-systemet. Det kan vara en förklaring till att många kommuner inte upprättat dokumentation eller har en halvfärdig dokumentation eftersom det inte är självklart vad lagens syfte är.

Extern redovisning

Ett par av respondenterna framhåller ett demokratiperspektiv vid frågan om lagens syfte. Detta perspektiv kan relateras till den grundläggande redovisningsprincipen om öppenhet. Appliceras principen på systemdokumentation blir alltså dokumentet funktion att; det ska i kommunen råda klarhet för både interna och externa intressenter hur produktionen av den externa redovisningen sker. Dock blir denna aspekt av systemdokumentation sällan aktuell då få eller ingen från allmänheten efterfrågar kommunens systemdokumentation. Eftersom endast två respondenter (revisorer) påtalar denna aspekt av systemdokumentation är det inte troligt att ekonomerna i kommunerna reflekterar över detta. I RKR:s skrift nämns heller inte något demokratiperspektiv. Tillförs ett demokratiperspektiv på systemdokumentationen vidgas möjligtvis dokumentets betydelse. I dagsläget upplever kommunerna inte något större behov av systemdokumentationen. Om demokratiperspektivet och principen om öppenhet beaktas kan det vid upprättandet av dokumentet upplevas som en mer meningsfull uppgift.

4.1 Respondenterna om spridningen av lagen

”Att det finns ett krav...ja. Men det är en handfull eller två som har bra koll på vad kravet innebär...Det är väldigt dålig spridning på viktig kunskap.”

(Revisor 2 och 3)

Revisor 2 och 3 tror att 100 % av kommunernas centrala ekonomikontor känner till kravet på att upprätta systemdokumentation. Vad gäller kännedomen hos revisorer i allmänhet menar revisor 2 och 3 att yrkesgruppen vet att det finns ett krav, men att det endast är ett fåtal som har koll på vad kravet innebär. Revisor 1 och ”KEF” är av samma åsikt vad gäller både kommunernas och revisorernas kännedom om lagen. ”KEF” menar även att kommunstyrelsen (de ansvariga för kommunen) förmodligen inte har kännedom om lagen. Respondenterna från kommunerna har samtliga kännedom om lagen, antingen genom de böcker RKR skickat ut eller genom direktiv från kommunledningen. I en av kommunerna utan systemdokumentation menar respondenten att deras externa revisorer aldrig påtalat kravet. Samtliga respondenter är dock överens om att kunskap om själva lagen i huvudsak är spriden. Respondenterna skiljer dock på spridning av kännedom om lagen och spridning av kunskap om vad lagen innebär. Avsnittets inledande citat vittnar om att det, i yrkesgruppen revisor, finns bristande kunskap om vad lagen innebär. Även revisor 1 upplever att hon saknar kunskap hur en bra och funktionell systemdokumentation ser ut.

Vad gäller tillgången till vägledning vid upprättandet menar kommun 2.10 att RKR:s skrift kom till stor nytta då den exempelvis kunde visa hur omfattande dokumentationen skulle vara. Även de exempel som finns för verifieringskedjor var till stor hjälp då det på ett lättare sätt visade vad RKR menar. Dock upplevde ekonomerna att skriften behövde läsas flera gånger för att verkligen förstå vad RKR menar. Som komplement till skriften hade de gärna haft tillgång till färdiga systemdokumentationer från kommuner med samma ekonomisystem. ”KEF” menar dock att det ska räcka med informationen som finns i lagstiftningen, skriften och BF:s rekommendation (R10). Ett av de större revisionsföretagen erbjuder konsulttjänster och kurser för kommun gällande systemdokumentation. Revisor 1 och 2 har även utarbetat en mall som de erbjuder sina kunder att köpa (kommunerna). Mallen bygger på en kombination av Word och Excel, då de anser Excel är en bra programvara att använda vid utformningen av figurer. Kurserna ska hjälpa kommunen med strukturen och hur de ska angripa dokumentationen

4.2.1 Analys av spridning av lagen

KRL 2:7, kan med stöd av den insamlade datan konstateras vara spridd till de aktörer som bör ha kännedom om lagen. Spridningen är enligt Guldbrandsson (2007) en förutsättning för lyckad implementering. Respondenterna från kommunerna menar att RKR:s regelbundna utskick av information, däribland skriften om systemdokumentation, har varit en viktig kanal för spridningen av lagen. Däremot finns det indikationer på att spridningen av kunskap om vad lagen innebär är bristfällig, vilket enligt Korsell och Nilsson (2003) kan leda till att regelefterlevanden minskar då förståelse för lagen saknas. Denna undersökning bekräftar den tidigare forskningens resultat då de kommuner som upprättat systemdokumentation aktivt har läst och använt sig av RKR:s skrift. Den kommun som inte upprättat systemdokumentation har inte läst skriften och beskriver upprättandet som övermäktigt Guldbrandsson (2007) menar att när innehållet i ett beslut är vagt är det viktigt att tydlig styrning tillämpas för att undvika feltolkningar av beslutet. KRL 2:7 är, som de flesta ramlagar, både vag och svepande i sin formulering. För att tolka lagens syfte har RKR därför en viktig funktion att underlätta för kommunerna att uppfylla lagens syfte med systemdokumentationen. Samtliga respondenter uppger att det i skriften finns tillräckligt med information som kan vägleda kommunerna vid upprättandet. Men för att skapa förståelse om lagen krävs att de som upprättar systemdokumentation fördjupar sig i RKR:s skrift. Många av respondenterna från kommunerna menar att skriften är relativt krånglig och att det därför krävs upprepade inläsningar för att få grepp om innehållet i skriften. Respondenten från den kommun som inte upprättat systemdokumentation hade inte läst skriften, vilket delvis kan förklara varför de inte hade upprättat dokumentationen. Utan kunskap om vad systemdokumentationen skall besvara och innehålla blir uppgiften, som många kommuner uttrycker det, för omfattande. Guldbrandsson (2007) pekar just på vikten av att organisationen måste ha förståelse för den uppgift som skall utföras för att fullfölja implementeringen av beslutet. Även Korsell och Nilsson (2003) menar att kunskap om lagen har visat sig avgörande för huruvida den implementeras. Slutsatsen blir därför att trots att kunskap finns att hämta i RKR:s skrift krävs det att kommunerna också ”installerar” kunskapen. Upplever kommunen att den behöver ytterligare vägledning bör man efterfråga de kurser som revisionsbyråer anordnar.

En annan form av spridning som kan ge ökad förståelse för vad lagen innebär är spridningen av kommuners systemdokumentationer. Spridningen av dessa dokument är liten eller helt obefintlig, dels för att de flesta kommuner inte har upprättat systemdokumentation, dels för att det inte finns några tydliga kanaler för spridning av dem. Här kan jämförelse göras med

spridningen av kommunernas årsredovisning. Bland annat sprids årsredovisningar av hög kvalitet genom den tävling *Kommunforskning i Väst* (KFI) anordnar. Varje år utses en kommuns årsredovisning som lyckats kombinera de formella krav som finns på information med en bra layout. Dessutom ökar spridningen då årsredovisningarna finns tillgängliga för både allmänhet och andra kommuner via hemsidorna. Systemdokumentationer är betydligt mer svårtillgängliga, vilket bland annat denna undersökning visat, bland annat eftersom det inte finns publicerade på kommunernas hemsida. Spridningen av andra kommuners systemdokumentation kan utifrån Eriksson–Zetterqvist (2009) med fleras synsätt vara en metod för att utveckla lärandet i organisationen. Kommunerna kan genom tillgång till flera kommuners systemdokumentationer få vägledning i upprättandet. Spridningen av systemdokumentation skulle även kunna leda till att kommunerna blir mer angelägna om att upprätta en bra dokumentation ifall den blir tillgänglig för granskning av andra kommuner. Vid ökad spridning skulle också förutsättningarna för jämförelse möjliggöra. Kommunerna skulle då kunna använda bra systemdokumentationer som förebild vid sitt eget upprättande. Vad gäller spridningen av systemdokumentationer måste frågan ställas om vilka som skall administrera den. Är det forskningsorganisationer som KFI eller kan befintliga kommunala nätverk som KEF sköta spridningen? Eller är det upp till kommunerna att själva sprida systemdokumentationerna, genom hemsidorna?

4.3 Har kommunerna upprättat systemdokumentation?

”/.../gissar att cirka 50 % av kommunerna har någorlunda aktuella systemdokumentationer.”

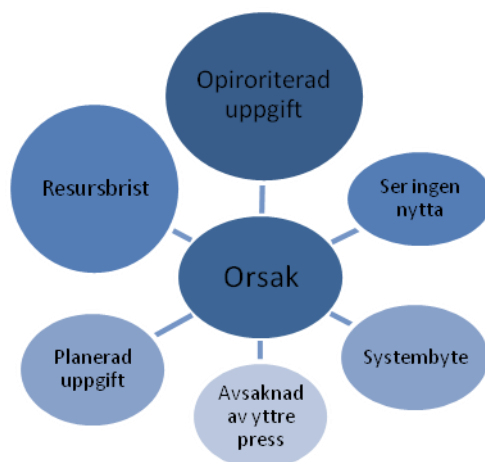
(Revisor 2 och 3)

Sammanlagt mottog 63 kommuner e-postförfrågan om systemdokumentation, 43 kommuner svarade (20 bortfall). Av de 43 kommunerna har 13 kommuner upprättat aktuell systemdokumentation, 5 kommuner har en inaktuell systemdokumentation och 25 kommuner har inte upprättat någon systemdokumentation.

- 30 % av kommunerna i urvalet har upprättat aktuell systemdokumentation
- 12 % av kommunerna i urvalet har en inaktuell systemdokumentation
- 58 % av kommunerna i urvalet har ej upprättat systemdokumentation

En mer utförlig sammanställning av resultatet utifrån kommungrupperna, finns i *bilagor*. Bedömningen om dokumentationen är aktuell eller inaktuell har de svarande från kommunerna själva gjort. I de fall den svarande uppgett att de har inaktuell dokumentation var orsaken vanligtvis att de inte uppdaterat dokumentationen till det nya ekonomisystemet.

Ingen av respondenterna blev förvånad över resultatet. Revisor 2 och 3 tycker snarare att resultatet var förväntat. Respondenterna har förståelse för varför många kommuner ännu inte upprättat systemdokumentation eftersom det kräver omfattande arbete. Revisor 3 menar att det är *”svårt att åstadkomma om man inte kan låsa in sig en vecka eller två för att komma igenom.”* Vid den e-post-förfrågan som skickades till 63 kommuner ställdes även frågan om orsaken till varför kommunen inte upprättat systemdokumentationen. Figuren nedan är en sammanställning av vad 25 kommuner upplevde vara orsaken till att systemdokumentation inte upprättas.



Figur 4 - Orsakmodell

De angivna orsakerna i större textstorlek har flest antal kommuner framhållit som den främsta orsak till varför dokumentationen inte upprättas: resursbrist (10 kommuner), systembyte (4) och att det finns planer på att upprättandet (4). Följande orsaker har färre antal kommuner uppgett: oprioriterad uppgift (3), ser ingen nytta (2) och avsaknad av yttre press (1). Till skillnad mot vad de svarande från kommunerna angett menar respondenter som deltog vid intervjuerna att det främst är avsaknad av yttre press som leder till få upprättanden. *"Om inte revisorer sätter press kan man leva med det. Det är liksom ingen som avslöjar en då man inte gjort läxan"* ("KEF").

Ekonomer från kommuner som upprättat systemdokumentation fick möjlighet att kommentera svaren i e-postförfrågan. De gjorde följande analys sina egna erfarenheter:

- Politiker och ibland även revisorer efterfrågar inte dokumentet, vissa har inte ens kännedom om lagen.
- Det är lätt att fastna i arbetet och sedan ge upp. Arbetet kräver att tid avsätts specifikt för upprättandet.
- Lagen saknar sanktionsmöjligheter och det görs otillräcklig uppföljning av huruvida kommunen upprättat systemdokumentation eller ej. Dessutom känner få till lagen varför det blir lättare att ignorera den.

Ekonomer från den kommun som inte upprättat systemdokumentation menar istället att upprättandet känns för omfattande då lagen är luddig. Det blir därför svårt att hitta kraften att ta tag i uppgiften. Detta är ett problem som även "KEF" påtalar: *"De flesta har dåligt samvete och att kompetensen generellt sett är ganska låg omkring det här vilket gör det svårt att sortera vad som är viktigt och vad som är mindre viktigt att göra."*

Angående tidsbrist som orsak menar revisor 1 att det är ett ständigt dilemma alla lever med och att kommunerna har många krav att förhålla sig till. Därför blir det en fråga om prioritering, men till skillnad från exempelvis en budget står inte verksamheten och faller utan en systemdokumentation. Resonemanget som framkom vid e-post-enkäten, att kommunen inte ser någon nytta med systemdokumentation eftersom kunskap om redovisningssystemet redan finns bland personalen, menar "KEF" är ogenomtänkt. Många ekonomer som även är systemförvaltare tänker förmodligen uteslutande på IT-system när systemdokumentation nämns. Upprättas ingen systemdokumentation menar "KEF" att systemförvaltaren förmodligen inte heller kommer att reflektera över alla de delar som finns runtomkring själva IT-systemet, såsom exempelvis kontroll över räkenskapsinformation.

Av de kommuner som har upprättat systemdokumentation erbjuder två av dem en inblick i hur det är att upprätta dokumentationen. I kommun 3.1 skötte arbetet av redovisningschefen och som även var systemförvaltare under första halvan av 2000-talet. Kommun 2.10 påbörjades arbetet med dokumentationen 2011 och arbetet pågår fortfarande. Arbetet utförs av två ekonomer varav en är systemförvaltare. I båda kommunerna var arbetsprocessen kantad av längre avbrott. För att kunna upprätta dokumentationen vittnar samtliga respondenter om att personal med rätt kompetens måste få tid avsatt för upprättandet, det framhålls som en viktig förutsättning för att lyckas.

4.3.1 Analys av implementeringen av KRL 2:7

KRL är den tvingande lagstiftning som kommunerna måste förhålla sig till i samband med redovisning. Men undersökningen visar att endast 30 % av de kommuner som deltagit följer lagen och har upprättat aktuell systemdokumentation. De skillnader som uppvisas mellan kommunernas svar från e-post-förfrågan och respondenternas svar från intervjuerna kan vara ett resultat av de olika metoderna. Vid intervjuerna kunde respondenterna lättare utveckla sina svar medan e-postsvaren var mer kortfattade.

De kommuner som inte har upprättat systemdokumentation menar att det delvis beror på att lagen saknar sanktionssystem. Respondenterna tror att utan sanktionssystem skapas ingen motivation till att upprätta systemdokumentation, då ingenting händer utom att den externa revisorn påtalar bristen. Kommunernas kännedom om att ett sanktionssystem saknas kan ha påverkat den kalkylerade motivationen att följa lagen. Den kalkylerade motivationen aktiveras då de resurser dokumentationsarbetet tar i anspråk upplevs kosta mer än de negativa konsekvenser som uppstår av att inte upprätta systemdokumentation. Utifrån detta synsätt har kommunerna lärt sig av erfarenheten att de negativa konsekvenserna av att inte upprätta systemdokumentation är små och knappt kännbara. Slutsatsen blir därför att det saknas kalkylerad motivation att följa KRL 2:7. Men enligt Korsell och Nilsson (2003) finns det även andra faktorer som kan skapa motivation att följa lagen. Kunskap om dessa faktorer kan ge en djupare förståelse till varför så få kommuner följer lagen. De flesta kommuner som ingått i undersökningen har uttryckt att de vill följa lagen och planerar att upprätta en systemdokumentation. De revisorer som har mött ett flertal kommuner i sitt arbete framhåller också att det är många ekonomer som har dåligt samvete för att dokumentationen inte har upprättats. Detta tyder på att viljan och ambitionen att följa lagen finns, och därmed den normativa motivationen. Men den normativa motivationen påverkas negativt om de resurser

som dokumentationen skulle ta i anspråk förflyttas till arbetsuppgifter som upplevs ha större negativa konsekvenser om de inte sköts. Den normativa motivationen sjunker således eftersom personalen har fullt rationella förklaringar till att inte upprätta systemdokumentation. Alla respondenter i undersökningen uttrycker förståelse för ett sådant resonemang då upprättande kräver en omfattande arbetsinsats. I det här sammanhanget leder alltså den låga kalkylerade och normativa motivationen till en bristande implementering av lagen.

I de kommuner som upprättat systemdokumentation finns tecken på att den sociala motivationen varit avgörande. De deltagande kommuner som upprättat systemdokumentation menar att upprättandet skedde först efter att revisorn eller kommunledningen tydligt påtalat lagkravet. När det endast är en lagtext som påtalar behovet blir den sociala motivationen låg eftersom en lagtext är lättare att distansera sig ifrån. Är det en aktör i organisationen eller nära organisation som lyfter frågan blir den sociala motivationen också högre. En kommunikation som sker från person till person skapar ett större engagemang för frågan.

En av respondenterna från intervjuerna menar att kommunernas medvetna val att inte följa lagen kan riskera att skapa slapphet gentemot lagstiftningen och urholka rättssystemet, vilket även Korsell och Nilsson (2003) framhåller som en risk vid bristande regelefterlevnad. Holmblad-Brunsson (2002) med flera menar istället att ofullständig tillämpning och måluppfyllelse sällan leder till några drastiska konsekvenser. Även respondenterna menar att varken allmänhet, politiker eller medarbetare i kommunen blir särskilt upprörda över att en systemdokumentation inte upprättats och att kommunen därmed inte följt lagen. Utifrån ovanstående beskrivning kan två läger identifieras: de som ser stora risker med bristande regelefterlevnad och de som menar att bristerna sällan leder till några stora negativa konsekvenser. Vad som avgör hur bedömningen ser ut menar jag är kopplat till utifrån vilken nivå den bristande regelefterlevanden betraktas. Ser betraktaren endast till det specifika fallet där en kommun inte följt KRL 2:7 blir också de negativa konsekvenserna av den bristande regelefterlevanden begränsade till följderna i den enskilda kommunen. De negativa konsekvenserna blir betydligt större om alla Sveriges kommuner tas i beaktande. I denna undersökning visas att majoriteten av kommunerna inte följer lagen. KRL:s inflytande och betydelse kan då ifrågasättas eftersom ett stort antal kommuner år efter år bryter mot lagen. *”Om en restaurangägare inte har koll på sitt kassasystem kan du förlora alkoholtillståndet och det är kommunen som är ute och kontrollerar detta, när kommunen själva inte ens har koll på sina egna, det är lite dumt – som att städa framför egen dörr”.* (”KEF”)

Kommunernas slapphet gentemot KRL 2:7 menar en respondent hänger ihop med hur reglering historiskt sett ut för kommunal redovisning. Kommuner kunde fram till år 1998

själva utforma redovisningen och välja huruvida de skulle följa de friviliga regler som fanns. Trots att 15 år gått sedan KRL infördes kan vissa synsätt dröja sig kvar i organisationer. Brorström och Rombach (1997) refererar till en norsk studie om utvecklingen av den kommunala redovisningen. Resultatet i denna undersökning pekar på liknande tendenser. Trots att det skedde förändringar i normeringsarbetet dröjde sig äldre traditioner ändå kvar i kommunerna. Gäller samma förhållande i den svenska kommunala redovisningen skulle bristen av tradition att upprätta systemdokumentation kunna förklara delar av implementeringsproblemen.

I implementeringslitteraturen anges tillgången till nödvändiga resurser som en viktig förutsättning för att lyckas med implementering. Vid e-postförfrågan anger kommunerna att det är främst bristen på resurser som leder till att dokumentationen inte upprättas. Många kommuner menar, att de i en slimmad organisation inte har möjlighet att lägga tid på systemdokumentationen och att prioriterade uppgifter går före. Detta stämmer väl överens med vad Sannerstedt (2001) menar kan leda till tröghet vid implementering. Eftersom liten eller ingen kontroll sker om lagen följs blir det upp till de professionella i kommunen att ta beslut om systemdokumentation skall upprättas. Blir bedömningen att andra arbetsuppgifter är viktigare handlar de också efter denna bedömning.

Omvärldsaktörer

Enligt den institutionella omvärldsteorin påverkas organisationens handlande av ett flertal olika aktörer och regler. Regler är därför inte den enda faktorn som styr kommunerna. Appliceras den institutionella omvärldsteorin på implementeringen av KRL 2:7 framgår det av respondenterna att det saknas yttre press på kommunerna att upprätta dokumentation. När pressen saknas upplever kommunen heller inga förväntningar på sig att upprätta dokumentationen. Därför skapas heller inget behov av att anpassa sig till eller förhålla sig till KRL 2:7 då kommunen varken riskerar allmänhetens förtroende eller legitimiteten. Skulle flera aktörer årligen undersöka om kommunerna upprättat systemdokumentation och efterfråga det skulle situationen förmodligen se annorlunda ut. Kommunerna skulle då ha förväntningar att förhålla sig till och känna press på att leva upp till dessa. Även om det scenariot är föga troligt att inträffa finns det redan en aktör i kommunens omvärld som har till uppgift att skapa press på dem att följa lagen. Det är den sakkunniga revisorns roll att granska och bedöma huruvida kommunerna följer KRL. Eriksson-Zetterqvist (2009) menar att en fungerande uppföljning och kontroll är en viktig förutsättning för en lyckad implementering. Förutsättningarna för uppföljning och kontroll finns, och revisorerna bör tydligt påtala de

gångar kommunen inte följer lagen. Även om revisorerna saknar tillgång till formella sanktioner, då de endast kan påtala brister, kan de genom sitt professionella inflytande och handlingsutrymme påverka genom muntliga påtryckningar eller skriftliga kommentarer i revisionsberättelsen. Den tidigare forskningen som visat att risken för att bli upptäckt skulle vara avgörande för regelefterlevnad stämmer inte överens med denna undersöknings resultat. Upprättar kommunen inte systemdokumentation skall detta i regel upptäckas i den löpande granskning som revisorer årligen genomför. Trots att kommuner har blivit ”upptäckta” har många kommuner ännu inte korrigerat bristen vilket revisor 1 vittnar om. Revisor 1 menar att hon i en del kommuner kan påtala bristen år efter år utan att någon händer. Förklaringen kan finnas i vad själva upptäckten leder till, nämligen att revisorn endast påtalar bristen i en bisats i revisionsberättelsen. Många av respondenterna menar därför att revisorerna måste skaffa sig mer tydliga och kraftfulla metoder för att påtala bristen. För att revisorerna skall kunna vara tydliga och kraftfulla i kontakten med kommunerna krävs det att de har en saklig grund för sina påståenden. Respondenterna pekar på att det finns vissa brister vad gäller spridningen av kunskap om lagen bland revisorerna. Rollen som sakkunnig revisor innefattar att vissa yrkesmässiga kunskaper kan förväntas. Skall revisorn kunna uttala sig om en kommuns systemdokumentation uppfyller lagens syfte krävs det att revisorn besitter kunskap om vad lagen innebär. Den fråga som, enligt respondenterna, revisorn i dagsläget ställer är begränsad till: - *har ni upprättat systemdokumentation?* Under empiriinsamlingen har ett par kommuner uppgett att deras sakkunniga revisor överhuvudtaget inte efterfrågat systemdokumentationen. Förutom att det leder till att kommunen helt eller delvis saknar press på sig kan det också leda till minskat förtroende för själva yrkesgruppen revisorer. Enligt branschorganisationen SKYREV skall goda kunskaper finnas om det objekt man granskar. ”/.../har ett ansvar för att skaffa sig relevanta referensramar för bedömning av granskade förhållanden i relation till regler och praxis.”⁸⁰ Dock måste fördelningen mellan revisorns roll och kommunens ansvar tydliggöras. Revisorns uppdrag är att påtala brister medan det slutliga ansvaret att korrigera dessa brister är kommunens.

Trots implementeringsproblemen med KRL 2:7 finns det kommuner som har upprättat systemdokumentation. Avsittet nedan presenterar hur sju kommuner valt att utforma sin systemdokumentation.

⁸⁰ http://skyrev.se/kommunal_revision/etiska_regler

4.4 Genomgång av systemdokumentationer

Vid genomgången av systemdokumentationer användes den tidigare presenterade analysmodellen, utarbetad utifrån RKR:s skrift. Sammanlagt har sju systemdokumentationer inkluderats i urvalet. Läsaren skall dock vara uppmärksam på att genomgången av systemdokumentationerna bygger på uppsatsförfattarens egna tolkningar av såväl lagstiftningen och den normgivande skriften som kommunernas systemdokumentationer. I tabellen nedan presenteras de kommuner vars systemdokumentationer inkluderades i genomgången.

Kommun 2.4	Förortskommun till storstad som upprättade systemdokumentation 2009.
Kommun 2.6	Förortskommun till storstad som upprättade systemdokumentation 2009.
Kommun 2.10	Förortskommun till storstad, upprättade systemdokumentation 2011 som skall kompletteras och färdigställas.
Kommun 3.1	Större stad som upprättade systemdokumentation under början av 2000-talet.
Kommun 5.7	Pendlingskommun som upprättade systemdokumentation 2003.
Kommun 6.2	Turist- och besöksnäringsskommun som upprättade systemdokumentation 2010.
Kommun 7.4	Varuproducerande kommun som upprättade systemdokumentation 2009.

Det finns i huvudsak två metoder som kommunerna använder sig av vid utformning av dokumentationen som baseras på vilket program kommunen använder.

Wordmetoden: här använder sig kommunen uteslutande av Word för både text och figurer.

Word – och Excelmetoden: här har kommunen valt att kombinera de två programmen. Systemdokumentationens grund finns i Excelfilen där figurer och en mindre mängd text presenteras. För kompletterande information är läsaren hänvisad till inbäddade Word-dokument.

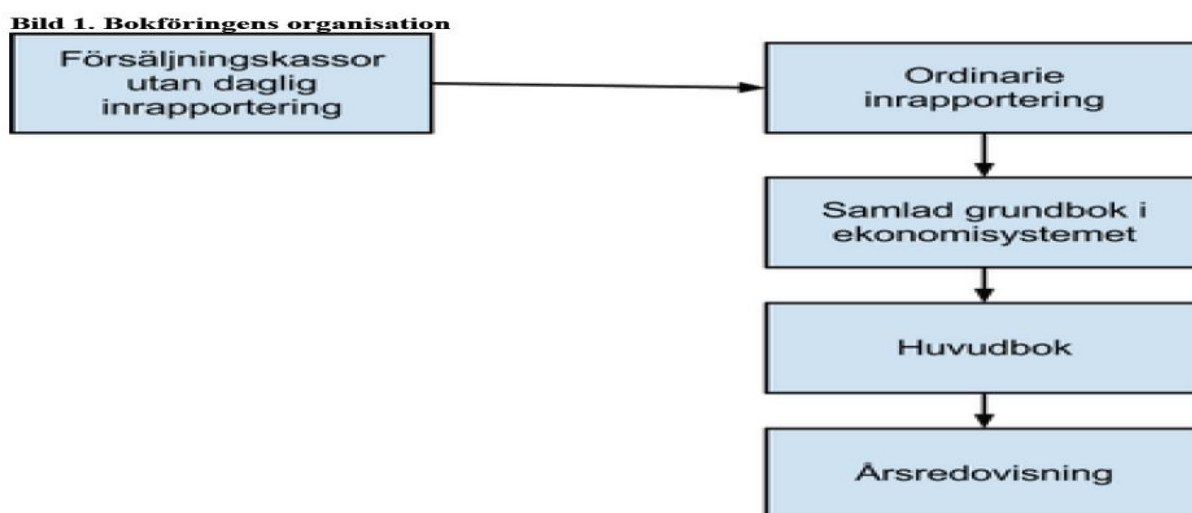
Begreppsanvändning

I sex av sju systemdokumentationer används bland annat begreppen bokföringsöversikt, verifieringskedja och informationsflöde. Den kommun som inte använder sig av dessa begrepp använder istället följande: grundregler (beskriver styrtabeller), transaktionsplan, lagringsplan och rapportplan. Denna kommun anger att systemdokumentation syftar till att beskriva ekonomisystemet enligt sitt eget redovisningsreglemente.

Bokföringsöversikt

Sex av sju kommuner inleder bokföringsöversikten med en allmän beskrivning av bokföringens organisation: vilket ekonomisystem som används och när det infördes samt en schematisk översikt av bokföringens organisation.

Exemplet nedan illustrerar den vanligaste formen för schematisk översikt.



Figur 1. Bokföringens organisation lånad från kommun 2.6

Den kommun som inte inkluderat en allmän beskrivning av bokföringens organisation visar istället endast hur ekonomisystemet är uppbyggt och vilka försystem som finns. Information lämnas heller inte om när ekonomisystemet infördes. Utöver en beskrivning av bokföringens organisation lämnar fyra av sju kommuner även information om uppdateringen av bokföringen och vilka generella principer som gäller vid felhantering och hur rättelserutinerna ser ut. En kommun anger dessutom hur identifiering sker av bokföring, från grundbok till årsredovisning, genom text och led i verifikationskedja samt tillhörande identifikationstecken. De kommuner som exkluderat denna information saknar främst generell information om felhantering och rättningsrutiner.

Samtliga kommuner lämnar information om den del av grundbokföringen som inrapporteras manuellt, exempelvis handkassor och försäljningskassor. Som mest infattar beskrivningen information om vilka försäljningskassor det finns, hur dessa inrapporteras, när det bokförs, vem som är ansvarig och vad som undergör underlag för verifikation.

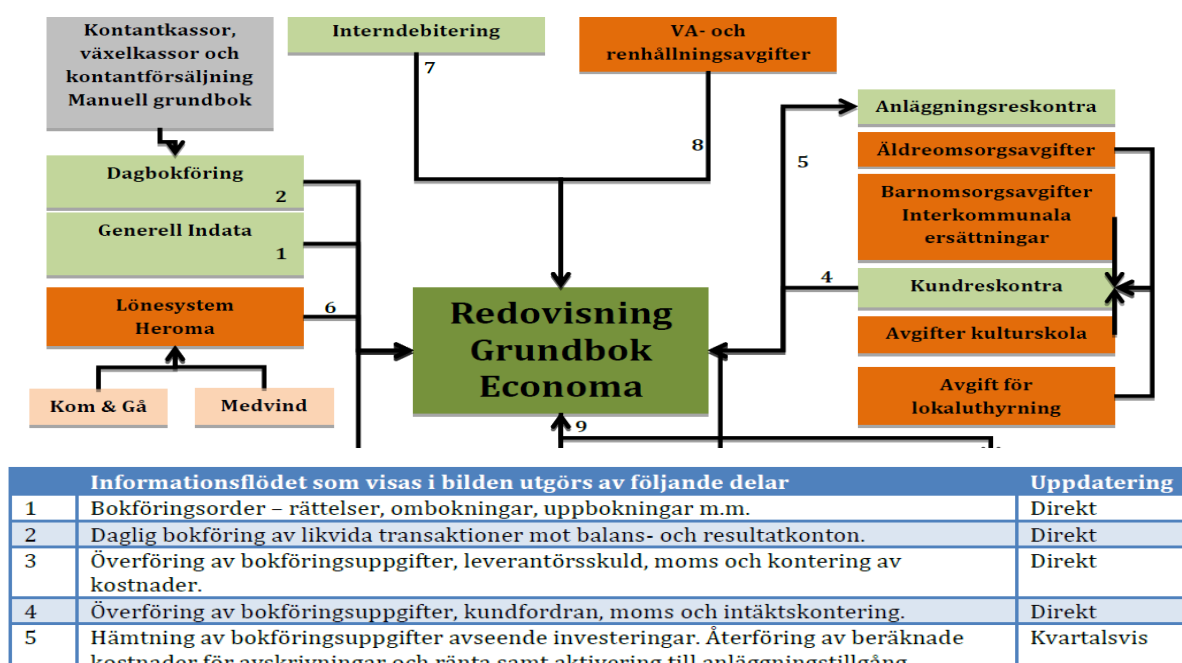
I flera dokumentationer följer sedan en schematisk översikt av informationsflödet. Det kommer att behandlas under rubriken *informationsflöde*. Nedan följer en fortsatt beskrivning av bokföringsöversikten, om bokföringstyperna. Fyra av sju dokumentationer använder någorlunda liknande beskrivningar av de olika bokföringstyperna. Den inleds vanligtvis med

allmän information om bokföringstypen som sedan övergår till beskrivning av led i verifikationskedja, schematisk flödesbeskrivning inklusive kommentarer och beskrivning av in- och utdata. Endast en kommun anger systematiskt hur de specifika rättningsrutinerna för bokföringstypen ser ut, vad som utgör verifikation och hur bevaring och utskrift sker.

Strukturen för hur bokföringstyperna redovisas varierar. Vissa dokumentationer bygger beskrivningen på in- och utbetalningar samt övriga bokföringstyper, exempelvis interdebitering. Andra dokumentationer beskriver bokföringstyper per modul eller förssystem. Vanligtvis innefattar bokföringstypen EFH-system (elektronisk fakturahantering) en något längre beskrivning då sådant system är mer komplext. Tre kommuner har valt att endast beskriva en bokföringstyp eller har enbart påbörjat beskrivningen. Den kommun som bara beskrivit en bokföringstyp saknar dessutom led i verifikationskedjan. Genomgående för samtliga dokumentationer är att beskrivningen av bokföringstyperna i många fall inte är färdigställd.

Informationsflöde

Den vanligaste metoden för att beskriva informationsflödet i kommunen bygger på att en schematisk översikt används. Alla sju kommuner har inkluderat en systemkarta. Dock har inte alla givit kommentarer till flödena. Nedan visas ett exempel där även kommentarer till flödena och tidpunkt för uppdatering av bokföringen inkluderats.



Figur 2. Informationsflöde, lånat från kommun 2.10

Kontoplan

I beskrivningen av kontoplanen inkluderar sex av sju kommuner information om vilka konton som används och hur dessa är strukturerade. I den sjunde dokumentationen, som använt word- och excelmetoden, fungerar inte inbäddningen av worddokumentet varför ingen genomgång av kontoplanen kan göras. I fyra av sju dokumentationer återfinns *Konteringens betydelse vid upprättande av årsredovisningen* där urvalet av konton som inkluderas i de finansiella rapporterna anges.

Verifieringskedjor

I sex av sju dokumentationer anges bokföringens led i verifikationskedjan och identifikationstecken med hjälp av tabellen nedan.

Led i verifieringskedjan	Identifieringstecken
1/ kundfakturajournal (verifikation = räkenskapsinformation)	Verifikationsnummer + fakturanummer
Varje faktura får en egen bokföringspost med en intäkt och en kundfordran i bokföringen. Alla bokföringsposter från samma bearbetning får samma verifikationsnr. I kundfakturajournalen (a) finns uppgift om ver-nr (b). I kundfakturajournalen finns	

Figur 3. Led i verifikationskedjan lånad från kommun 2.6

Den kommun som inte använder sig av denna metod kommenterar istället att verifikationstecken är ett krav för varje transaktion och kort om hur strukturen av verifikationsnummer för de olika modulerna i ekonomisystemet är uppbyggt.

Behandlingsregler och behandlingshistorik

Fem av sju kommuner beskriver behandlingsregler i anslutning till beskrivningen av enskilda bokföringsposter eller, som i en dokumentation, under informationsflödet för respektive verksamhetssystem eller försystem. Beskrivningen av behandlingsreglerna sker vanligtvis under en schematisk översiktsbild av systemens samband och flödet till eller i ekonomisystemet.

Nr	Händelse
1	Leverantörsfakturer scannas in i Eyes & Hands. Efter tolkningen sker verifieringen av fakturan. Elektroniska fakturer kommer från vanorganisationen Pagero och läses in med automatik till Agresso.
2	Om leverantörsuppgifter såsom organisationsnummer, namn, adress samt betalningssätt saknas i leverantörsreskontran läggs detta upp.
3	En transferfil läses in i Agresso och fakturan blir ankomstregistrerad.

4	Fakturan går ut i attestflödet för kontering och attest.
5	Rapport EI03 startas så att fakturorna blir definitivbokförda och huvudbokens transaktions- och saldoregister uppdateras automatiskt.

Figur 4. Kommentar till händelse (behandlingsregler), lånat från kommun 3.1

Behandlingshistoriken, som beskriver bevarandet av den del av behandlingsreglerna som utgör räkenskapsinformation, var vid genomgången inte helt lätt att identifiera. Exemplet nedan får representera en dokumentation som tydligt inkluderat behandlingshistorik, i samband med beskrivningen av behandlingsregler.

5	Efter avstämning produceras en avstämningslista över registrerade fakturor och övriga utbetalningar. Där framgår användarid, verifikationsnummer, betalningsmottagare, betalningsdag, bokföringsdatum samt belopp. Utskriften av avstämningslistan arkiveras tillsammans med underlagen för utbetalningarna i 10 år.
---	--

Figur 5. Behandlingsregler och historik lånat från kommun 2.10

I uppskattningsvis två av sju dokumentationer saknas delvis eller helt behandlingsregler och behandlingshistorik. Dessa dokumentationer har heller inte redovisat samtliga bokföringstyper. Ytterligare två dokumentationer är i behov av komplettering.

IT-baserad räkenskapsinformation

Systemdokumentationerna anger vanligtvis att det finns sökfunktioner och om vilka specifika sökbegrepp som gäller.

4.4.1 Analys av genomgångna systemdokumentationer

I det här avsnittet kommer beskrivningsmodellen från RKR:s skrift att appliceras på resultatet av genomgången. Den huvudsakliga frågan som genomsyrar analysen är: tillämpar kommunerna RKR:s råd på sina systemdokumentationer?

I huvuddelen av dem genomgångna systemdokumentationerna tillämpas RKR:s råd. Det är endast en kommun som helt avviker från råden. Bland de kommuner som tillämpar RKR:s råd finns det dock vissa brister. Flera systemdokumentationer är inte färdigställda och saknar vissa delar av beskrivningen av redovisningssystemet. I de kommuner som endast redogjort för en eller två bokföringstyper blir bristerna extra tydliga. I beskrivningen av ett mer komplext system som EFH upplevs kommunernas beskrivning av dessa som för kortfattade jämfört med RKR:s exempel om EFH-system. I nästan samtliga systemdokumentationer finns det behov av att slutföra påbörjade beskrivningar. I tabellen nedan sammanfattas resultatet från genomgången.

Huvudområden i systemdokumentationen	RKR:s råd	
	Tillämpat i fler än hälften av de sju genomgånga dokumentationerna.	Bristande tillämpning i de sju genomgånga dokumentationerna.
Bokföringsöversikt		
Allmänt	<ul style="list-style-type: none"> Använt redovisningssystem och hur länge det använts. Schematisk översikt av relationen mellan grundböcker, huvudbok och årsredovisning Uppdatering av bokföring. Principer för fel och rättning. Identifiering av bokföring från grundbok till årsredovisning. 	Att ange vart de försäljningskassor som utgör grundbokföring utan daglig inrapportering finns.
Bokföringstyper	<ul style="list-style-type: none"> Allmänt om bokföringstypen Schematisk översikt Hur man följer en post (led i verifikationskedjan) Behandlingsregler och behandlingshistorik 	<p>Ej slutförda beskrivningar</p> <p>Beskriver endast en bokföringsposter</p> <p>För kort om EFH-system, kommunerna bör tillämpa RKR:s exempel i högre utsträckning.</p>
Informationsflöde	<ul style="list-style-type: none"> Schematisk översikt av system 	Kommentar till respektive flöde för att öka förståelsen hos läsaren.
Kontoplan	<ul style="list-style-type: none"> Struktur och syfte 	Identifiering av grundbok till årsredovisning. Visa hur externa och interna poster skiljs åt.
Behandlingsregler	<ul style="list-style-type: none"> Se bokföringstyper 	
Behandlingshistorik	<ul style="list-style-type: none"> Se bokföringstyper 	
Omvandling av räkenskapsinformation	<ul style="list-style-type: none"> På olika ställen. 	

Figur 6. Sammanfattande analys av tillämpningen av RKR:s råd

God redovisningssed?

Vad gäller de 43 kommuner som ingick i undersökning saknas god redovisningssed då majoritetens av dem inte följer KRL 2: 1 och 7. Bland de 12 kommuner som upprättat aktuella systemdokumentationer börjar god redovisning att utvecklas. I de sju kommuner, vars systemdokumentationer inkluderats i genomgången, tillämpas för det mesta RKR:s råd. Endast en kommun avviker fullständigt från RKR:s råd. I de systemdokumentationer där RKR:s råd tillämpas finns dock brister då få dokumentationer är kompletta eller färdigställda.

4.5 Respondenterna om systemdokumentationens nytta

”/.../omvandlar man en hel del humankapital till strukturkapital/.../.begripa redovisningen i efterhand och hur den fungerar nu.”

”/.../vilket är den absolut största vinsten: att få grepp om de övergripande flödena.”

(”KEF” och Revisor 3)

Revisorer och ”KEF” om nyttan

Citaten ovan representerar till stor del vad respondenterna anser vara nyttan med systemdokumentationen, vilket är att få grepp om hur systemen hänger ihop och att frigöra kunskapen från specifika medarbetare. ”KEF” menar även att nyttan med systemdokumentation kan vara att undvika risker. Risken för ineffektivitet är större om systemdokumentation inte upprättats eftersom organisationen då inte reflekterat över de rutiner dokumentationen berör. Risken ökar om förskingring eller mutor förekommit. Saknas det verifieringar och nödvändigt underlag för att spåra transaktioner för att utreda och utkräva ansvar: då kan det bli pinsamt för kommunen.”/.../helt nödvändigt att göra systemdokumentation för att få kontroll och grepp om vad som är räkenskapsinformation.”(”KEF”)

Revisor 2 pekar också på systemdokumentations nytta vid systembyte. Vid upprättandet tvingas organisationen att kartlägga alla kopplingar som finns mellan de system som levererar information till redovisningssystemet. Är dessa kopplingar redan kartlagda vid systembytet skulle arbetet förenklas.”Kommunen har oerhörd glädje av att ha kontroll av dagens rutiner när man ska byta till morgondagens rutiner och normalt sett blir det inte så stor skillnad i dokumentationen när systemet byts då principerna ofta är desamma/.../.” (Revisor 2)



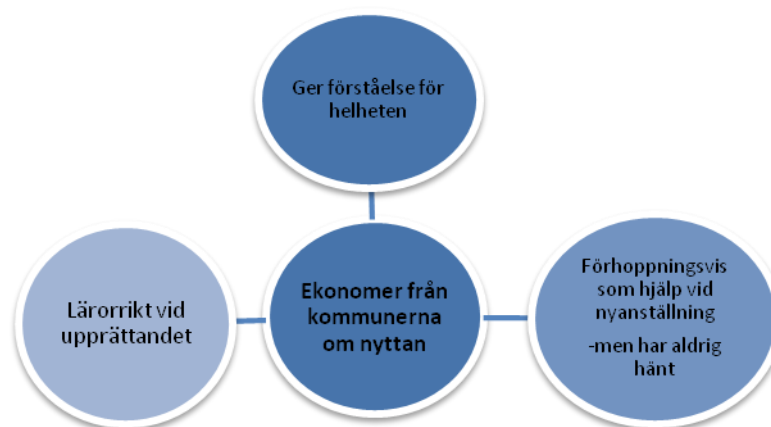
Figur 7 - Egen modell: Sammanfattning av revisorernas åsikter om nyttan

Ekonomer om nyttan

Ekonomerna i kommun 2.10 upprättade sin systemdokumentation nyligen och arbetar fortfarande med den. De tror att nyttan av den kommer att uppstå när en nyanställd skall sätta sig in i redovisningssystemet och kan göra det genom att läsa systemdokumentationen. Speciellt blir detta aktuellt den dag ekonomen, som också är systemförvaltare, lämnar sin tjänst. Den ekonom som var nyanställd när själva upprättandet skedde upplevde denna process som oerhört lärorik. Den andra ekonomen i kommunen upplevde inte detta på samma sätt eftersom hon arbetat i systemet i 20 år och ansåg sig redan ha all kunskap i huvudet.

Kommun 3.2, som upprättade dokumentationen i början av 2000-talet, upplever inte att de har haft nytta av den. Förutom de tillfällen då innehållet uppdateras, plockas den endast fram en gång om året då den överlämnas till revisorerna. Ekonomen menar att dokumentationen kan komma till nytta när hon lämnar sin tjänst. Sedan ändrar respondenten sig och säger att den nyanställda förmodligen kommer på bättre och enklare sätt att ta till sig information som finns i systemdokumentation, exempelvis genom muntlig kommunikation.

I kommun 2.3, där systemdokumentation inte upprättats, avslutade nyligen den systemansvariga sin tjänst. Den ekonomen som tillträder menar att kunskapsöverföringen har skett muntligt. Hon uttrycker inget behov av systemdokumentation som har formaliserat informationen om redovisningssystemet. Istället menar hon att den muntliga informationen räcker.



Figur 8 - Ekonomer i kommunen om nytta och funktion

4.5.1 Analys av systemdokumentationens nytta

Hittills har ännu ingen av de deltagande kommunerna i undersökningen haft nytta av dokumentationen vid nyanställning. Detta skiljer sig från vad Moscove med flera (2003) anser, då författarna menar att dokumentationen ”pedagogiskt” kan visa hur systemet fungerar. Respondenterna menar att dokumentationen upplevs som alltför svårläst och svårförståelig för att användas vid överföring av kunskap. Liknande resultat kom Magnusson (2004) fram till i sin studie om nyttan av systemdokumentation, där slutsatsen var att dokumentationen i större utsträckning måste skrivas med läsaren i åtanke för att på så sätt möjliggöra ett ökat användande av den. I den här studien om dokumentation av redovisningssystem blir slutsatsen i linje med Magnussons. Om systemdokumentation ”pedagogiskt” skall visa hur systemet fungerar måste även dokumentationen vara pedagogiskt skriven. I dagsläget beskriver respondenterna sina dokumentationer som svårlästa och krångliga. Utformningen är därför viktig för i vilken utsträckning systemdokumentationen används. Revisor 2 och 3 menar att schematiska översikter och flödesdiagram är mycket användbart då de hjälper läsaren att undvika feltolkningar och dessutom underlättar förståelsen. Respondenterna som varit med och författat RKR:s skrift menar att detta var ett viktigt motiv till att de inkluderat många grafiska figurer i beskrivningsmodellen.

Trots att undersökningen visar att ingen kommun rent praktiskt använder dokumentationen har den enligt både respondenter och litteraturen en viktig funktion att lagra nödvändig information om redovisningssystemet. Vid upprättandet upphör information om systemet att vara bunden till en eller två personer i kommunen, utan finns istället lagrad och bevarad som räkenskapsinformation. Vid implementering av nytt system eller förändringar i nuvarande system stämmer Moscove med fleras (2003) syn på användningen väl överens med vad respondenterna menar: systemdokumentation kan vara till stor hjälp vid både underhåll och byte av system. Dock framhåller ett flertal respondenter från kommunerna att ett planerat systembyte är den främsta orsaken till varför dokumentation inte upprättats. Detta påstående är därför enligt både revisorerna och Moscove med flera felaktigt vilket kan tyda på bristande kunskap hos ekonomerna i kommunerna.

Den revisor som aktivt arbetar med löpande granskning av redovisningsfrågor i kommunen menar att systemdokumentationen erbjuder en översiktlig bild av redovisningssystemet som kan vara givande i vissa granskningar. Detta stämmer överens med vad Moscove med flera med flera menar, att dokumentationen kan underlätta revision av systemet då den tillhandahåller förståelse för systemet.

Trots att revisorerna och "KEF" ser stor nytta med att upprätta systemdokumentation, kan ekonomerna annorlunda syn på nytta delvis förklara implementeringsproblemen. Bland annat menar Eriksson-Zetterqvist (2009) att det upplevda behovet i organisationen av ett beslut (i detta fall systemdokumentation enligt KRL 2:7) påverkar utfallet av implementeringen. Finns inte behovet synligt för medlemmarna i organisationen måste beslutfattarna argumentera för att ett behov föreligger och på så sätt motivera organisationen att implementera beslutet. I denna undersökning anser många kommuner att kunskap och information om redovisningssystemet redan finns i organisationen, antingen utspridd i förvaltningarna eller hos systemförvaltaren. Ett par av respondenterna från kommunerna menar därför att det saknas behov av systemdokumentation, de har därför en annan syn på behovet än revisorerna. Den kunskap som finns i anställdas huvuden är inte alltid tillräcklig. Vid upprättandet måste organisationen dessutom reflektera över aspekter av redovisningen som de vanligtvis tar för givet eller aldrig tänkt på tidigare. Systemdokumentationen har också en viktig funktion i att omvandla humankapital till strukturkapital. Ett sådant behov är dock inte synligt, delvis eftersom det inte skapar ny kunskap utan hjälper organisationen att omvandla och reflektera över redan befintlig kunskap. Jämförelse kan göras med en budget som är absolut nödvändig för att kunna driva en verksamhet. Behovet av en systemdokumentation däremot uppkommer kanske först den dag då dokumentationen upprättas och vissa frågor lyfts och reflekterats över, som den om kontrollen av räkenskapsinformation. "KEF" ger uttryck åt detta: den dag en kris uppstår i form av mutaffär eller förskingring, då blir det pinsamt för kommunen ifall de inte har bevarat nödvändigt underlag för att göra en fullständig utredning.

Intern kontroll

Enligt både respondenterna och RKR:s skrift är systemdokumentationen en del av den interna kontrollen. För att testa om och hur systemdokumentation främjar den interna kontrollen kommer Wiklanders (2011) och Haglunds med fleras (2005) definitioner att användas. De begrepp som är angivna i kursiv stil är lånade från författarnas definitioner. Den interna kontrollens mål och aktiviteter kommer sedan jämföras med vad respondenterna ansvar vara systemdokumentationens nytta.

Skydda mot otillåtet förvärv, hantering och användning. Enligt en respondent är syftet med dokumentation att endast principiellt beskriva hur redovisningssystemet fungerar. Att kontrollera användningen av systemet är därför inte systemdokumentationens syfte. Här blir därför slutsatsen att dokumentationen primärt inte arbetar mot detta mål. Dock kan

dokumentationen ha ett visst symboliskt värde, då den signalerar till medarbetare att processer och rutiner är kartlagda och dokumenterade. Detta skulle indirekt kunna minska risken för felaktig användning. Vid upprättandet av dokumentationen tvingas organisationen också, i kartläggningen att redovisningssystemet, att reflektera över rutiner som kan skapa ineffektivt användande eller bristande hantering över till exempel räkenskapsinformation.

Informationens korrekthet och bevarande i ekonomiska rapporter. Ett par respondenter uppger att dokumentation kan komma till användning vid nyanställning, då ny personal kan få förståelse för redovisningssystemet. Detta stämmer väl överens med vad Haglund med flera anser vara en viktig aktivitet för en effektiv organisation: att personal är insatta i de rutiner och arbetsuppgifter som finns. Frågan om kontroll över räkenskapsinformation är högst relevant vad gäller målet för intern kontroll. Dokumentationen kan sprida kunskap om vad som är räkenskapsinformation i organisationen och på så sätt leda till ökad kompetens hos personalen.

Att finansiella rapporter upprättas enligt gällande principer och standarder. En av respondenterna uttryckte risken med ett komplext och omfattande redovisningssystem som att poster kan bli liggande och bortglömda. Analysen blir således att dokumentationen kan hjälpa organisationen att säkerställa att samtliga bokföringsposter och rätt konton inkluderas i de finansiella rapporterna.

Att främja och förbättra organisationens effektivitet. Ett par av respondenterna menar att dokumentationen är ett viktigt verktyg vid underhåll eller byte av system vilket kan främja effektiviteten i situationer som vanligtvis kräver omfattande arbetsinsatser och innebär stora kostnader.

Att lagar, regler och policyer efterlevs. Dokumentationen kan främst bidra till att KRL och arkivlagen följs. Detta menar även många av respondenterna är en viktig funktion. RKR diskuterar även i skriften vilka lagar som berörs och vars regelefterlevnad kan underlättas med hjälp av systemdokumentationen, arkivlagen och sekretesslagen.

Utifrån ovanstående analys har systemdokumentationen en viktig roll i den interna kontrollen. RKR:s och flera respondents syn på en nära relationen mellan systemdokumentation och intern kontroll korrekt.

4.6 Respondenterna om vad som kan göras för att förbättra implementeringen.

Ekonomerna från kommunerna menar att en nyckelperson med grundlig kunskap om redovisningssystemet måste få möjlighet att avsätta tid till upprättandet av systemdokumentationen. ”KEF” menar också att mycket finns att göra i organisationen vad gäller ansvarsfördelningen; hur den ser ut och huruvida den är tydlig. Den centrala ekonomienheten måste delegera ansvaret för vissa delar av systemdokumentationen. *”Klev jag in som ekonomichef i en kommun är det första jag skulle göra att dela ut mycket av sånt ansvar på de enheter som har kassaregister./.../ska man skaffa ett nytt faktureringsystem ska man redan i projektplanen för exempelvis barnomsorgsavgifter, så ska det i projektplanen vara avsatt resurser för att komplettera systemdokumentation så att den blir korrekt.”*(”KEF”)

Många kommuner förmedlar känslan av att upprättandet av systemdokumentationen är allt för omfattande. ”KEF” menar att detta kan lösas om det finns en ”checklista” som kommunen kan använda som vägledning för vilka frågor man ska kunna besvara med hjälp av dokumentationen. Respondenten menar att den vägledning som finns i dagsläget försöker beskriva hur en god systemdokumentation skall se ut, men missar att beskriva vilka frågor dokumentationen skall besvara. Vidare menar flera respondenter att revisorskåren borde utvecklas och skaffa större kompetens inom området för att på så vis kunna ställa mer ”intelligenta” frågor om den information som borde inkluderas i en systemdokumentation. Åtta till tio punkter skulle kunna konkretisera vad som är viktigt och vad revisorerna kräver av en systemdokumentation. Revisor 2 och 3 pekar också på revisorernas roll; att de måste bli bättre på att ställa bra frågor och att detta kunde ske genom att en checklista utarbetas. Revisorerna måste därför bli striktare i de fall kommunerna inte följer lagstiftningen. Tidsfristen för kommunerna att ursäktas i de fall lagen inte följs har enligt en respondent sedan länge passerat. Förutom att revisorerna måste ställa bättre frågor till kommunerna kan de även påtala bristen tydligare i revisionsrapporten. Istället för att påtala bristen i en bitsats måste avsnittet få en egen rubrik där även tidsaspekten, att kommunen har haft många år på sig, tydligt lyfts fram.

”Vi kanske måste trycka på hårdare också. Där får vi rannsaka oss själva mer.”

(Revisor 1)

Vidare menar respondenterna att istället för att revisorerna endast påtalar bristen för ekonomer borde de ta upp frågan med ekonomichefen som har större befogenheter att avsätta resurser till upprättandet. Respondenternas erfarenhet är att ekonomer och redovisningschefer redan har dåligt samvete för systemdokumentationen och att de är väl medvetna om bristerna. Kommunerna kan enligt revisor 1, om de verkligen inte har tid till att upprätta dokumentet själva, i större utsträckning använda sig av outsourcing.

”KEF” menar avslutningsvis att kommunstyrelsen, som är ytterst ansvarig i kommunen, kan bli bättre på uppföljning av om systemdokumentation har upprättats, eftersom dokumentet hör till den interna kontrollen. Visar det sig att dokumentationen inte finns bör ansvaret för upprättandet delegeras och sedan följas upp för att säkerställa att det blivit gjort.

4.6.1 Analys av vad som kan göras

Flera respondenter framhåller behovet av en checklista som kan ringa in vilka frågor en systemdokumentation skall besvara. Genom frågorna kan lagens syfte tydliggöras och därmed kan det bli lättare för kommunerna att uppfylla KRL 2:7. Korsell och Nilsson (2003) framhåller att tidigare forskning poängterar vikten av tydlighet, vilket skapar förståelse av lagen, för en ökad regelefterlevnad. Större tydlighet om hur lagen skall tillämpas skulle även kunna skapas ifall ansvaret för systemdokumentationen fördelades i organisationen. Upprättandet upplevs många gånger för omfattande för att en eller två ekonomer på det centrala ekonomikontoret skall lyckas med uppgiften. ”KEF:s” förslag att ekonomikontoret och även kommunstyrelsen måste delegera ansvaret i större utsträckning kan leda till en mer tydlig styrning och därmed en mer praktisk tillämpning av lagen, då det centrala ekonomikontoret kan avlastas. Bland annat pekar Holmblad-Brunsson (2002) just på behovet att tydlig styrning för att lyckas med implementeringen.

Enligt Eriksson-Zetterquist (2009) och Holmblad-Brunsson ändrar organisationen sitt beteende när negativa konsekvenser uppstår till följd av organisationens handlande. Ett flertal respondenter menar därför att revisorerna borde öka pressen gentemot kommunerna och bli ”hårdare” vad gäller kommunernas tendens att inte följa lagen. Idag är frågan begränsad till att helt enkelt fråga ifall systemdokumentation upprättats. Om revisorerna istället efterfrågar den information som skall finnas beskriven kan det bli tydligare vilken information som saknas. Möjligtvis kan de negativa konsekvenserna av att inte upprätta systemdokumentation öka om kommunen inser att de saknar information om väsentliga aspekter av bokföringens organisation. När revisorerna påtalar bristen som ”en dokumentation som måste upprättas”

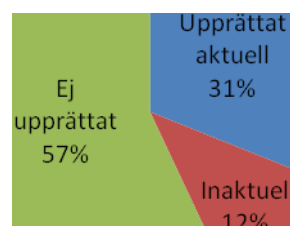
blir fokuset snarare på själva pappret än på den nödvändiga och nyttiga information dokumentationen skall innehålla.

På samma sätt som respondenterna pekat på att revisorerna måste bli hårdare kan samma resonemang användas när det gäller kommunerna. Mattssons och Ungers (2008) studie om implementering av nya redovisningsregler i företag, framgår att respondenterna från företagen förväntade sig orealistiskt mycket från sina revisorer gällande regelefterlevnad. I själva verket är det enbart organisationen som ansvarar för att lagar följs. Samma sak gäller kommunernas upprättande av systemdokumentation. I bland annat RKR:s skrift anges det att det är kommunen själv som ansvarar för att systemdokumentation upprättas. Det är också kommunen som skall korrigera de brister revisorerna påtalar. En respondent påtalade att kommunerna inte längre kan bortförklara varför systemdokumentationen inte upprättats. Det har gått så pass många år sedan lagen kom att inga ursäkter längre är godtagbara.

5. Slutsats

1. I vilken utsträckning har Sveriges kommuner har upprättat dokumentation över redovisningssystemet?

Av de 63 kommuner som inkluderades i urvalet har 43 svar mottagits. Av dessa kommuner har 13 upprätta en aktuell systemdokumentation, fem kommuner uppger att det har en inaktuell dokumentation och 25 kommuner har inte upprättat någon systemdokumentation. Eftersom urvalet var slumpmässigt kan liknande resultat förväntas uppvisas i Sveriges samtliga kommuner.



Figur 9 - Sammanlagt 43 kommuner

2. Hur väljer kommunerna att utforma systemdokumentationen, tillämpas RKR:s råd och har god redovisningssed utvecklats?

Av de sju systemdokumentationer som inkluderats vid genomgången är de flesta delvis eller helt utformade enligt RKR:s råd. God redovisning har därför börjat utvecklas bland de kommuner som följer KRL 2:7.

3. Hur uppfattas systemdokumentationens nytta?

Nytan anses vara stor bland revisorerna. Det handlar om översikt och kontroll över redovisningen och redovisningssystemet. Nyttan handlar också om att omvandla kunskap från humankapital till strukturkapital. I kommunerna anses däremot nytan vara betydligt mindre och eventuellt uppstå vid kunskapsöverföring i samband med nyanställning.

4. Om systemdokumentationen inte upprättats, vad är orsaken?

Det saknas yttre press på kommunerna vilket leder till att upprättandet av systemdokumentationen blir en oprioriterad arbetsuppgift. Uppgiften upplevs dessutom som alltför omfattande.

5. Vad anser ekonomer i kommunen och revisorer kan göras för att öka antalet upprättade systemdokumentationer?

Ekonomerna och revisorerna anser att de externa revisorerna måste öka pressen på kommunerna att följa KRL 2:7. De externa revisorerna måste även öka sin kunskap om de frågor en systemdokumentation skall besvara. Flera revisorer framhåller behovet av en checklista som kan ringa in vilka frågor systemdokumentationen skall besvara. En revisor anser att kommunerna måste tydliggöra ansvaret för systemdokumentationen och delegera ansvaret i större utsträckning. Ekonomerna i kommunerna pekar också på att ekonomichefer måste avsätta resurser till arbetet med upprättandet.

5.1 Sammanfattning

Denna uppsats har visat och bekräftat vad insatta i forskningsfältet befarade; det föreligger implementeringsproblem med KRL 2:7. Orsakerna till bristerna i implementeringen är många och finns på flera nivåer, från själva dokumentet och kommunens organisation till revisorernas roll och den normgivande informationen. Samtidigt som problemområdena är många finns det, enligt respondenterna, konkreta lösningar som kan öka antalet kommuner som upprättar systemdokumentation. Det finns idag viktig kunskap som i större utsträckning behöver spridas, dels för att förbättra revisorernas kontroll av systemdokumentationer, dels för att underlätta arbetet vid själva upprättandet.

5.1.1 Avslutande reflektioner

När jag inledde arbetet med denna uppsats ifrågasatte jag många gånger mitt valda forskningsområde. Tanken var från början att jag skulle fokusera på att granska kommuners systemdokumentationer för att bedöma om de uppfyller lagens krav. När det visade sig att ett stort antal kommuner inte upprättat systemdokumentation blev jag istället intresserad av att undersöka implementeringsprocessen av KRL 2:7, något som visat sig vara ett mycket tacksamt forskningsfält. Implementeringsprocessen, av lagstiftning i allmänhet och av KRL i synnerhet, berör en oerhört viktig fråga, nämligen kommunernas vilja och förmåga att följa lagstiftningen. Resultat från undersökningen har tydligt visat att det finns implementeringsproblem med KRL 2:7. Min förhoppning är att resultatet kan leda till att frågor kring systemdokumentation får mer uppmärksamhet i kommuner och bland revisorer.

Undersökningens styrka är, förutom att påvisa implementeringsproblem, att lyfta fram aktörernas åsikter om vad som kan öka antalet upprättade systemdokumentationer. Genomgången av systemdokumentationer visade sig vara en krånglig uppgift. Innehållsmässiga delar som diskuterats i RKR:s skrift var vid genomgången svåra att identifiera i kommunernas systemdokumentationer. Trots att genomgången blev uppsatsens svaga del hoppas jag ändå kunnat visa hur en ”typisk” kommunal systemdokumentation ser ut. Eftersom sex av sju kommuner faktiskt tillämpar RKR:s råd visar det på betydelsen av organets arbete. Mitt förslag till åtgärd för att öka antalet upprättade dokumentationer blir därför att utveckla RKR:s skrift så att fler kommuner tar till sig innehållet i skriften. Genom att göra skriften ännu mer användarvänlig och tydlig när det gäller vilka frågor systemdokumentationen skall besvara kan viktig kunskap spridas till både kommuner och revisorer. På så sätt kan upprättandet bli mer hanterbart och revisorer kan då öka pressen på kommuner så att fler systemdokumentationer upprättas

5.1.2 Förslag till fortsatt forskning

Eftersom liknande krav på systemdokumentation finns i BL vore det intressant att undersöka hur företag valt att hantera kravet. Bland annat framhåller Brorström och Rombach i sin studie om redovisningsförändringar under 80-talet att företagens tillämpning av redovisningsregler erbjöd kommunerna en bra förebild och inspirationskälla. Det vore därför intressant att se om företagens tillämpning av kravet på systemdokumentation kan vägleda kommunerna. Jämförelse kan även göras med landsting för att se hur denna aktör har hanterat kravet på systemdokumentation.

Graden av regelefterlevanden i kommuner eller i andra myndigheter är en viktig fråga som berör ett system som enligt Korsell och Nilsson kan skada statsmakten om det inte fungerar. Kan myndigheter eller kommuner år efter år bryta mot lagen kan det blir svårt att motivera medborgare att följa lagen. Inom forskningen av den kommunala redovisningen skulle det därför vara intressant att undersöka om det finns andra regler i KRL som kommuner inte följer.

6. Källförteckning

Litteratur

- Ahrne, Göran & Papakostas, Apostolis, *Organisationer, samhälle och globalisering: tröghetens mekanismer och förnyelsens förutsättningar*, Studentlitteratur, Lund, 2002
- Dokumentation av redovisningssystem: en praktisk vägledning*, Rådet för kommunal redovisning, Stockholm, 2006
- Bastøe, Per Øyvind & Dahl, Kjell, *Organisationsutveckling i offentlig verksamhet: teori och kunskap för skola, hälso- och sjukvård samt socialtjänst*. Utbildningshuset/Studentlitteratur, Lund, 1996
- Watt Boolsen, Merete, *Kvalitativa analyser: [forskningsprocess, människa, samhälle]*, 1. uppl., Gleerup, Malmö, 2007
- Brorström, Björn, Haglund, Anders & Solli, Rolf, *Förvaltningsekonomi: en bok med fokus på organisation, styrning och redovisning i kommuner och landsting*, 2., [rev. och omarb.] uppl., Studentlitteratur, Lund, 2005
- Brorström, Björn & Rombach, Björn, *Kommunal förändringsobenägenhet*, 2.tr., Förvaltningshögskolan, Univ., Göteborg, 1997
- Bryman, Alan, *Samhällsvetenskapliga metoder*, 2., [rev.] uppl., Liber, Malmö, 2011
- Eriksson-Zetterquist, Ulla, *Institutionell teori: idéer, moden, förändring*, 1. uppl., Liber, Malmö, 2009
- Esaiasson, Peter, *Metodpraktikan: konsten att studera samhälle, individ och marknad*, 4., [rev.] uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2012
- Furusten, Staffan, *Den institutionella omvärlden*, 1. uppl., Liber, Malmö, 2007
- Förutsättningar för kommunal redovisning och finansiell bedömning: en rapport om innebörden och konsekvensen av kommunal särart*, Rådet för kommunal redovisning, Stockholm, 2000
- Guldbrandsson, Karin, *Från nyhet till vardagsnytta: om implementeringens mödosamma konst : en forskningssammanställning*, Statens folkhälsoinstitut, Stockholm, 2007
http://www.fhi.se/PageFiles/3388/R200720_implementering_web0809.pdf
- Haglund, Anders, Eriksson, Ola & Brorström, Björn, *Kommunal redovisningslag: [beskrivning och tolkning]*, 6., [uppdaterade] uppl., Studentlitteratur, Lund, 2011
- Haglund, Anders, Stureson, Jan & Svensson, Roland, *Intern kontroll: en del av verksamhets- och ekonomistyrningen*, 2., utökade uppl., Komrev, Stockholm, 2005

- Hill, Michael J. & Hupe, Peter L., *Implementing public policy: an introduction to the study of operational governance*, 2. ed., SAGE, Los Angeles, 2009
- Holmblad-Brunsson, Karin, *Organisationer*, Studentlitteratur, Lund, 2002
- Korsell, Lars E. & Nilsson, Mikael, *Att förebygga fel och fusk: metoder för reglering och kontroll*, Norstedts juridik, Stockholm, 2003
- Magnusson, Åke & Follin, Åsa, *Robusta och flexibla ekonomisystem enligt RP*, Industrilitteratur, Lidingö, 2003
- Moscove, Stephen A., Simkin, Mark G. & Bagranoff, Nancy A., *Core concepts of accounting information systems*, 8. ed., Wiley, New York, 2003
- Patton, Michael Quinn, *Qualitative research & evaluation methods*, 3. ed., SAGE, London, 2002
- Romney, Marshall B. & Steinbart, Paul John, *Accounting information systems*, 12. ed.; Global. ed., Pearson, New Jersey, N.J., 2012
- Sannerstedt, Anders, Implementering – hur politiska beslut genomförs i praktiken. I *Politik som organisation: förvaltningspolitikens grundproblem*, Rothstein, Bo (red.), 18-49, 3. uppl., SNS förl., Stockholm, 2001.
- Tengblad, Stefan, *Aktörer och institutionell teori*, GRI, Göteborg, 2006
<http://hdl.handle.net/2077/2982>
- Wikland, Torbjörn, *Intern styrning och kontroll: både lönsamt och säkert*, 2. uppl., Far akademi, Stockholm, 2012

Uppsatser

- Mattson, Lina, Unger, Camilla, 2008, Nya regler implementeras – en studie om upplysningar kring ersättning till ledan befattningshavare, Göteborgs Universitet, Företagsekonomiska institutionen.
- Magnusson, Åse, 2004, Användningen och nyttan av systemdokumentation, Magisteruppsats, Göteborgs Universitet, Institutionen för informatik.

Artiklar

- Levinthal, Daniel A, March, James G. The Myopia of Learning. *Strategic Managment Journal* Vol. 14 (1993) s 95-112
<http://www.jstor.org.ezproxy.ub.gu.se/stable/2486499>

Lagstiftning

Lag (1997:614) om kommunal redovisning

Bokföringslag (1999:1078)

Kommunallagen (1191:900)

Propositioner

Proposition 1999/2000:115 *Vissa kommunalekonomiska frågor*

Proposition 1998/99:130 *Ny bokföringslag*

Internet

Dokumentation. <http://www.ne.se.ezproxy.ub.gu.se/lang/dokumentation/155135>,

Nationalencyklopedin, hämtad 2013-03-06.

Revisionrapport, Grästorp kommun

http://www.grastorp.se/documents/grastorp/documents/kommuninfo/politisk%20organisation/revision/revisions%20rapp%202011/rapportdelarsbokslut_slutlig.pdf

Grästorp kommuns hemsida, hämtad 2013-02-10

Revisionsrapport, Vimmerby kommun

http://www.vimmerby.se/PageFiles/1435/KS_20120508.pdf

Vimmerby kommuns hemsida, hämtad 2013-02-10

Revisionrapport, Alingsås kommun

http://www.alingsas.se/sites/default/files/lopande_granskning_2010.pdf

Alingsås kommuns hemsida, hämtad 2013-02-10

7. Bilagor

E-postförfrågan till de 63 kommunerna

Mitt namn är Amanda Simm och jag läser masterprogrammet i Offentlig förvaltning vid Förvaltningshögskolan, Göteborgs Universitet. Jag håller just nu på att skriva på min masteruppsats i offentlig ekonomi och skulle, i uppsatsarbetet, behöva er hjälp. Kortfattat kommer jag i uppsatsen att fördjupa mig i kravet på kommuner att upprätta dokumentation av redovisningssystemet (systemdokumentation) enligt KRL 2:7. Kommunernas namn är i sammanhanget ointressant och alla kommuner kommer därför, anonymiseras och istället benämnas efter den kommungrupp (SKL:s indelning) som den tillhör.

- Jag skulle därför behöva svar på om ni, i er kommun, upprättat systemdokumentationen? Har ni det, skulle jag i sådana fall kunna få tillgång till den?
- Har systemdokumentationen ej upprättats är jag ytterst intresserad av det av anledningen till varför upprättandet ännu ej skett?

Genom att svara på ovanstående frågor och eventuellt även skicka er systemdokumentation gör ni ett stort bidrag till min uppsats.

Mitt syfte med uppsatsen är att besvara följande frågor:

- 1) i vilken utsträckning har kommuner upprättat dokumentation över redovisningssystem?
- 2) efterlever systemdokumentationen av redovisningssystem lagkraven och/eller RKR: s råd?
- 3) vad fyller systemdokumentationen för funktion och hur ser dess nytta ut i verksamheten
- 4) varför har ett upprättande av systemdokumentation inte skett (om så är fallet)?

Återigen, vill jag betona hur viktig er hjälp är, jag är därför ytterst tacksam för ert svar.

Intervjuguide för revisorer

Lagen

- Vad är syftet med dels lagen, del systemdokumentationen? Vad anser ni är nyttan med systemdokumentationen?
- För vem existerar lagen?
- (Erfarenheter från arbetet i RKR?)
- (Erfarenheter från arbetet som revisor?)

Spridningen

- Tror du att kommuner är medvetna om kravet?
- Har revisorerna kolla på lagen?

Implementeringen

- Era erfarenheter från arbete med kommer:
- Hur bedömer ni huruvida systemdokumentationen uppfyller lagkraven?
- Vad gör ni ifall en kommun inte upprättat systemdokumentationen?
- Använder ni systemdokumentationen när ni granskar kommuner?
- Presenterad mitt empiriska material
- Hur kan kommuner välja att inte följa lagen, är det ett problem? På vilket sätt?
- Vad kan göras för att få fler kommuner att upprätta systemdokumentation?

Intervjuguide för kommuner med systemdokumentation

Upprättandet

- När upprättades systemdokumentationen första gången?
- Hur brukar arbetet med dokumentationen vanligtvis se ut? Hur många är inblandade?
Vilka yrkesgrupper?
- Extern hjälp? Mall? Program?
- Vem brukar vara drivande?
- Svårigheter som brukar uppkomma?
- Vid upprättandet, upplevde ni att det fanns tillräcklig vägledning? RKR?

Nyttan med systemdokumentation

- Vad anser du syftet med dokumentationen är?
- När uppstår nyttan, är det själva upprättandet som ger kunskap eller läser personalen den efter upprättandet?
- Hur tror ni att den kommer användas?
- Hur förvaras den? Finns den tillgänglig?

Implementeringen av lagen

- Vad anser du syftet med lagen är? För vems skull?
- Spridningen?
- Er syn på att det är så många kommuner som inte upprättat systemdokumentation?
(Kommentar på det empiriska materialet.)
- Vad kan man göra för att förbättra situationen? Råd till andra kommuner?

Intervjuguide för kommuner utan systemdokumentation

Upprättandet

- Varför har ett upprättande inte skett?
- Vad krävs för att ni skall upprätta systemdokumentation?

Nyttan med systemdokumentation

- Hur tror ni att nytta med systemdokumentationen ser ut?

Implementeringen av lagen

- Er Kännedom om lagen?
- Tror ni att det finns tillräcklig vägledning?
- Har ni läst RKR:s skrift?
- Kommentar på det empiriska materialet?

Sammanställning av resultatet baserat på kommungrupp 2-10

Kommungrupp:	Antal:	Upprättat	Inaktuella	Ej upprättat	Frågade	Svarande	Bortfall
2. Förortskommuner till storstäder	3	3	0	3	10	6	4
3. Större städer	3	3	1	1	6	5	1
4. Förortskommuner till större städer	1	1	0	2	4	3	1
5. Pendlingskommuner	1	1	0	4	9	5	4
6. Turism- & besöksnäring	1	1	1	2	6	4	2
7. Varuproducerande	3	3	0	7	13	10	3
8. Glesbygdskommuner	0	0	0	2	2	2	0
9. I tätbefolkad region	1	1	1	3	8	5	3
10. I glesbefolkad region	0	0	2	1	5	3	2
Summa antal	13	13	5	25	63	43	20
Summa procent		30 %	12 %	58 %	100 %	68 %	32 %

Figur 3 – Tabell över antal kommuner som upprättat eller ej upprätta systemdokumentation